



**VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ**

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

**FAKULTA PODNIKATELSKÁ**

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

**ÚSTAV FINANCÍ**

INSTITUTE OF FINANCES

**VYKAZOVÁNÍ VYBRANÝCH SKUPIN AKTIV PODLE IFRS  
A ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY**

REPORTING OF SELECTED GROUPS OF ASSETS ACCORDING TO IFRS AND CZECH ACCOUNTING  
LEGISLATION

**DIPLOMOVÁ PRÁCE**

MASTER'S THESIS

**AUTOR PRÁCE**

AUTHOR

**Bc. Tomáš Střasák**

**VEDOUCÍ PRÁCE**

SUPERVISOR

**Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.**

**BRNO 2019**

# Zadání diplomové práce

Ústav: Ústav financí  
Student: **Bc. Tomáš Střasák**  
Studijní program: Ekonomika a management  
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku  
Vedoucí práce: **Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.**  
Akademický rok: 2018/19

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

## Vykazování vybraných skupin aktiv podle IFRS a české účetní legislativy

### Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postup zpracování

Teoretická východiska práce – zhodnocení aktuálních zdrojů z oblasti vykazování dlouhodobého hmotného majetku podle české účetní legislativy a IFRS

Analýza problémové oblasti v účetních výkazech a postupech vybraného subjektu

Zhodnocení rozdílů ve vykazování majetku pro účely posuzování finanční situace účetní jednotky a zpracování návrhu doporučení pro vymezené skupiny uživatelů účetních informací

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

### Cíle, kterých má být dosaženo:

Proveďte komparaci předpisů pro vykazování vybrané části majetku podle české účetní legislativy.

Aplikujte zjištěné rozdíly na situaci ve vybrané účetní jednotce, zaměřte se zejména na oblast dopadů pro účely posouzení finanční situace podniku.

### Základní literární prameny:

CHRISTIAN, D. and N. LÜDENBACH. IFRS Essentials. Chichester: John Wiley & Sons, 2013. ISBN 978-1-118-50137-5.

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.

FICBAUER, J. a D. FICBAUER. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 5. akt. vyd. Ostrava: KEY Publishing, 2012. ISBN 978-80-7418-143-6.

JÍLEK, J. a J. SVOBODOVÁ. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). 3. vyd. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4710.

LOŠŤÁK, M. a P. PRUDKÝ. Hmotný a nehmotný majetek v praxi. 14. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. ISBN 978-80-7263-8666-6.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2018/19

V Brně dne 28.2.2019

L. S.

---

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.  
ředitel

---

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.  
děkan

## **Abstrakt**

Diplomová práce „Vykazování vybraných skupin aktiv podle IFRS a české účetní legislativy“ se zaměřuje na komparaci vykazování dlouhodobého hmotného majetku v různých účetních systémech. Práce se zabývá oceňováním, odpisováním a finančním leasingem. Rovněž se tato práce zaměřuje na zhodnocení dopadu na finanční výkazy a výsledek hospodaření.

## **Abstract**

The diploma thesis „Reporting of Selected Groups of Assets according to IFRS and Czech Accounting Legislation“ focuses on comparison of reporting of tangible fixed assets in various accounting systems. Thesis examines valuation, amortization and financial leasing. Also, thesis focuses on assessing the impact on financial statements and the impact on economic result.

## **Klíčová slova**

Dlouhodobý hmotný majetek, mezinárodní standardy účetního výkaznictví, česká účetní legislativa, oceňování, odpisování, finanční leasing

## **Key words**

Tangible fixed assets, International financial reporting standards, Czech accounting legislation, valuation, amortization, financial leasing

### **Bibliografická citace**

STŘASÁK, Tomáš. *Vykazování vybraných skupin aktiv podle IFRS a české účetní legislativy*. Brno, 2019. Dostupné také z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/119666>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Zuzana Křížová.

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 12. května 2019

.....

podpis studenta

## **Poděkování**

Rád bych poděkoval vedoucí své diplomové práce paní Ing. Zuzaně Křížové, Ph.D. za poskytnutí odborných rad a připomínek, které mi pomohly při psaní této práce.

# OBSAH

ÚVOD.....	10
1. CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUP ZPRACOVÁNÍ.....	12
2. VYKAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU PODLE MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ.....	13
2.1. IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.....	13
2.2. IAS 17 – Leasingy .....	14
2.2.1. Finanční leasing.....	15
2.2.2. Operativní leasing.....	16
2.3. IFRS 16 – Leasingy .....	17
2.4. IAS 40 – Investice do nemovitostí.....	18
2.5. IFRS 5 – Aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti .....	19
2.6. Oceňování .....	20
2.6.1. Oceňování při pořízení .....	21
2.6.2. Oceňování v průběhu držení aktiva .....	22
2.7. Odpisování .....	23
2.7.1. Metody odpisování .....	25
3. VYKAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY .....	27
3.1. Regulace účetnictví.....	27
3.2. Vymezení dlouhodobého hmotného majetku .....	31
3.3. Oceňování dlouhodobého majetku .....	32
3.4. Technické zhodnocení .....	33
3.5. Účetní odpisy dlouhodobého majetku .....	34
3.6. Daňové odpisy dlouhodobého majetku.....	36
3.7. Pronájem dlouhodobého majetku .....	39
3.7.1. Operativní leasing.....	39
3.7.2. Finanční leasing.....	39



4. PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI .....	45
4.1. Účetní zásady .....	47
4.2. Dlouhodobý hmotný majetek.....	48
5. ANALYTICKÁ ČÁST.....	50
5.1. Oceňování pozemků .....	50
5.2. Metody odpisování .....	54
5.3. Komponentní odpisování.....	58
5.4. Finanční leasing .....	61
5.4.1. Finanční leasing podle české účetní legislativy.....	63
5.4.2. Finanční leasing podle Mezinárodních účetních standardů.....	65
5.5. Závěrečné shrnutí.....	71
ZÁVĚR.....	75
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	77
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK .....	79
SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK .....	80
SEZNAM POUŽITÝCH GRAFŮ .....	82
SEZNAM PŘÍLOH .....	83

# ÚVOD

*„Základní funkcí účetnictví je podávat uživatelům spolehlivé informace o ekonomické realitě, tedy o ekonomické zdatnosti daného subjektu tak, aby na jejich základě mohl každý informovaný uživatel vyvodit odpovídající závěry a učinit rozhodnutí“ (1, s. 4).*

Na účetní systémy je tedy kladen důraz věrného a poctivého zobrazení, jenž by mělo co nejpřesněji vystihnout finanční situaci podnikajícího subjektu. Přesto lze však spatřit nedostatky jednotlivých způsobů vykazování, které ovlivňují rozhodování investorů nebo věřitelů. Bez správných, přesných a relevantních informací není uživatel schopen rozhodnout se nejlepším způsobem.

Dlouhodobý majetek je klíčovou položkou aktiv téměř většiny společností. Majetek je nezbytný pro chod činností podniku a významně se podílí na vytváření zisku. V problematice vykazování dlouhodobého aktiv podle mezinárodních účetních systémů a českou účetní legislativou lze spatřit mnoho rozdílů ve vykazování, proto jsem si vybral téma diplomové práce „Vykazování vybraných skupin aktiv podle IFRS a české účetní legislativy.

Diplomová práce je rozčleněna na 2 hlavní části – teoretická část a praktická část. V první jsou uvedeny základní pojmy, které jsou podkladem pro další pokračování v práci. Tato část se týká zejména regulací v jednotlivých systémech účetnictví, vymezení dlouhodobého majetku, způsobů oceňování, odpisování nebo pořízování stálých aktiv formou leasingu.

Ve druhé části se zaměřím na praktické znázornění vybraných rozdílů ve vykazování podle různých účetních systémů, které budou aplikovány na zvolenou účetní jednotku. Problematika je řešena pomocí dat z účetních výkazů společnosti Saint-Gobain Adfors CZ, s.r.o. Závěrem je shrnutí, čím se od sebe účetní systémy odlišují.

Mým cílem je zpracovat přehled o problematice ve vykazování vybraných složek dlouhodobého hmotného majetku z pohledu dvou různých systémů – české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Poukázat, dle mého názoru, na nejzásadnější rozdíly při vykazování dlouhodobých hmotných aktiv, následně tyto rozdílné postupy aplikovat na konkrétním podniku a vyhodnotit, jaké dopady mají na bilanční sumu a výsledek hospodaření za účetní období. Výsledkem mohou být zkreslené

informace, jenž nadhodnocují nebo podhodnocují složky rozvahy, části výkazu zisku a ztráty.

# 1. CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUP ZPRACOVÁNÍ

Hlavním cílem diplomové práce je komparace vykazování dlouhodobého hmotného majetku podle Mezinárodních účetních standardů a české účetní legislativy.

Díličními cíli jsou dále:

- definice teoretických východisek vykazování v souladu s Mezinárodními účetními standardy,
- definice teoretických východisek vykazování v souladu s českou účetní legislativou,
- aplikace zjištěných rozdílů ve vybraném podniku v oblasti oceňování, odpisování a finančního leasingu.

Diplomová práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Úkolem teoretické části je seznámit čitatele s pojmy týkající se dlouhodobých hmotných aktiv a jejich vykazování v jednotlivých účetních systémech. Zaměřeno bude především na vymezení, způsoby oceňování, odpisování a pořízení majetku formou leasingu z pohledu IFRS i z pohledu ČÚL. V této části je čerpáno zejména z odborných publikací. Dále byly zpracovány některé internetové zdroje.

Praktická část využívá poznatky z teorie a jsou zde aplikována rozdílná účetní pojetí. Rovněž zahrnuje výběr a představení společnosti, z jejíž výročních zpráv bude čerpáno pro danou část. Dále je zde uvedeno závěrečné shrnutí.

V práci jsou použity především tyto metody:

- syntéza,
- analýza,
- komparace,
- deskripce.

## **2. VYKAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU PODLE MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ**

Podstatou IFRS je poskytování věrného zobrazení ekonomické skutečnosti. Smyslem je podávat jasné a průhledné zprávy, které slouží nejen investorům, ale také dodavatelům, spotřebitelům a širší komunitě. Protože jde o mezinárodní standardy, může být hospodaření společností v rámci celého světa objektivně porovnáváno (2).

### **2.1. IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení**

Mezi dlouhodobý hmotný majetek se řadí taková hmotná aktiva, která jsou účelně pořízena na delší časové období. Tato aktiva jsou definována, až na specifické výjimky, ve standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení (3, s. 97).

Standard IAS 16 zahrnuje dlouhodobá aktiva - pozemky, budovy a zařízení, které splňují následující dvě kritéria:

- aktiva jsou držena za účelem užití ve výrobě, zásobování, nebo k administrativním záměrům,
- očekává se, že jejich využití bude na více než jedno období.

Pořízené pozemky, budovy nebo zařízení, aby byly v souladu s IAS 16, musí dále splňovat tyto podmínky:

- je pravděpodobné, že budoucí ekonomické užítky související s aktivem budou plynout danému subjektu,
- náklady na pořízení aktiva musí být spolehlivě ocenitelné (4, s. 111).

Hlavní komponenty nebo náhradní díly by měly být rovněž uznány samostatně v položkách pozemků, budov a zařízení. U rozsáhlejších aktiv, skládajících se z více dílů, by mělo dojít k rozložení na kompozitní části. K tomu dochází v situacích, kdy se liší doby životnosti jednotlivých částí, a tím se liší také odpisové sazby, které jsou aplikovány na jednotlivé díly (5, s. 75).

Ze standardu IAS 16 jsou z důvodu odlišných postupů vyjmuta:

- hmotná aktiva držená za účelem prodeje, která jsou upravena standardem IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti,
- biologická aktiva, které upravuje IAS 41 – Zemědělství,
- hmotná aktiva vznikající při průzkumu a hodnocení nerostných zdrojů uvedené v IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů,
- zásoby nerostných surovin (zemní plyn, ropa a podobné neobnovitelné zdroje) (1, s. 105).

Také dlouhodobá aktiva, pořizovaná formou leasingu, se vyjímají z IAS 16. Jsou samostatně uvedena ve standardu IAS 17 – Leasingy.

Dále standard IAS 16 neupravuje pozemky, budovy a zařízení, které nejsou určeny pro běžnou podnikovou činnost. Patří sem investice do nemovitého majetku, které jsou vymezeny jako nemovitosti držené za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo za účelem kapitálového zhodnocení (IAS 40 – Investice do nemovitostí) (3, s. 97-98).

## **2.2. IAS 17 – Leasingy**

IAS 17 obsahuje specifikaci účetní úpravy leasingu jak z pohledu nájemce, tak i z pohledu pronajímatele. Nájemní smlouva zahrnuje převod vlastnického práva na užívání předmětu na nájemce po sjednanou dobu oproti úplatě nebo sériím plateb (4, s. 127).

Standard IAS 17 se nepoužije pro aktivum, které je:

- nemovitostí drženou nájemcem za účelem investice podle IAS 40,
- investicí do majetku poskytovaného pronajímateli formou operativního leasingu (IAS 40),
- biologickým aktivem drženým nájemcem na základě finančního leasingu dle IAS 41,
- biologickým aktivem poskytovaným pronajímateli na základě operativního leasingu dle IAS 41 (1, s. 109).

### **2.2.1. Finanční leasing**

Při finančním leasingu jsou převedena všechna rizika a užitky na nájemce vyplývající z vlastnictví aktiva. Vlastnické právo může nebo nemusí být na konci smluvního vztahu převedeno (6, s. 114).

Standard IAS 17 uvádí situace, které obvykle vedou ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu:

- převod vlastnického práva aktiva na pronajímatele na konci nájemní doby,
- nájemce má právo koupit aktivum za nižší cenu, než je jeho reálná hodnota k datu možného využití opce,
- doba leasingu je sjednána na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva,
- současná hodnota minimálních splátek je téměř stejná s reálnou hodnotou majetku na začátku jeho životnosti,
- nájemce může odstoupit od leasingové smlouvy pouze v případě, když ponese veškeré ztráty pronajímatele, které souvisí se zrušením,
- předmět leasingové smlouvy je tak zvláštní povahy, že pouze nájemce ho může využívat bez zásadních úprav,
- zisky a ztráty z reálné hodnoty aktiva nese nájemce,
- nájemce může pokračovat v leasingu i v dalších obdobích za nájemné, kde je nižší než tržní cena nájemného (1, s. 110).

### **Účtování u nájemce**

Z počátku doby trvání leasingu nájemce vykazuje majetek a závazek ve svém výkazu o finanční pozici v níže uvedených hodnotách:

- fair value pronajatého majetku,
- současná hodnota minimálních leasingových splátek – pro výpočet současné hodnoty splátky se použije diskontní sazba, která odpovídá úrokové sazbě v leasingové smlouvě (4, s. 130).

Výdaje, které přímo souvisejí s leasingem, se zahrnují do vstupní ceny aktiva. Minimální leasingové splátky jsou rozvrženy mezi finanční náklad a závazek. Při odpisování předmětu leasingové smlouvy se postupuje podle IAS 16 – Pozemky, budovy, zařízení, a to po celou dobu ekonomické životnosti aktiva (1, s. 111).

### **Účtování u pronajímatele**

V rámci finančního leasingu pronajímatel vykazuje ve svém výkazu o finanční pozici pohledávku. Při prvotním zaúčtování je pohledávka oceněna ve výši čisté investice k leasingu.

minimální leasingové splátky  
+ odhadovaná zbytková hodnota  
= hrubá investice do leasingu  
- úrokový výnos  
= čistá investice do leasingu (4, s. 131)

### **2.2.2. Operativní leasing**

Na rozdíl od finančního leasingu nájemce v případě operativního leasingu neúčtuje pronajaté aktivum ani leasingový závazek.

### **Účtování u nájemce**

Nájemné, s výjimkou nákladů na služby (pojištění nebo údržba), vykazuje jako náklad rovnoměrně po celou dobu trvání leasingu.

### **Účtování u pronajímatele**

V rámci operativního leasingu pronajímatel zachycuje pronajatý majetek ve výkazu o finanční pozici jako pohledávku. Odpisování majetku je prováděno podle IAS 16 – Pozemky, budovy, zařízení a IAS 38 – Nehmotná aktiva. Výnosy z pronájmu (s výjimkou



služeb, jako je pojištění nebo údržba) účtuje rovnoměrně po celou dobu trvání leasingu, pokud není stanoven jiný vhodnější způsob (4, s. 130-131).

### **2.3. IFRS 16 – Leasingy**

V roce 2016 byl vydán Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) nový standard IFRS 16 Leasingy. Zahrnuje komplexní model pro identifikování leasingů a jejich zachycení v účetních závěrkách nájemců a pronajímatelů. Nahrazuje tím standard IAS 17 a s ním související interpretace (7).

Hlavním důvodem k vytvoření nového standardu byla skutečnost, že dle IAS 17 nájemce nevykazoval majetek a závazek z operativního leasingu ve své rozvaze. To způsobilo zkreslení vypovídací schopnosti rozvahy, a především ukazatelů zadluženosti společností, které podnikaly v odvětví s vysokým procentem operativních leasingů. IFRS 16 nabyl účinnosti od 1. ledna 2019 a nahrazuje:

- IAS 17 Leasingy,
- Interpretaci IFRIC 4 Určení, zda smlouva obsahuje leasing,
- Interpretaci SIC 15 Operativní leasingy – pobídky,
- Interpretaci SIC 27 Vyhodnocení podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu (8, s. 7).

Dle tohoto standardu neexistuje rozlišení leasingu, které bylo členěno jak u nájemce, tak u pronajímatele na finanční a operativní. Pokud je splněna podmínka definice, postupuje nájemce podle IFRS 16 Leasingy. V případě, že není splněna, nejedná se o leasing a je o něm účtováno jako o službě podle IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky (8, s. 9).

Pro nájemce tedy přináší nový standard změnu v tom, že závazek a majetek, který byl vykazován podle úpravy IAS 17 jako operativní, musí být nově zahrnut do rozvahy. Finanční leasingy definované podle standardu IAS 17 již jsou vykázány v rozvaze. Přesto je však nutné uvést, že nový standard přináší dílčí změny i u těchto leasingů, především v oblasti plateb, které se zahrnují do ocenění majetku a závazku (8, s. 85).

Nájemce může účtovat leasingové platby jako náklad lineární metodou po dobu leasingu nebo použít jiný systematický model pro následující typy leasingu:

- leasingy s dobou pronájmu 12 měsíců nebo méně a nezahrnující kupní opci,
- leasingy, kdy má předmět nízkou hodnotu při pořízení.

Pokud bylo účtováno u těchto leasingů jako o operativních dle IAS 17, zůstane způsob zachycení do výkazů stejný (7).

## **2.4. IAS 40 – Investice do nemovitostí**

Tento standard stanovuje postupy v oblasti investic do nemovitostí (pozemky, budovy), které jsou drženy za účelem prodeje, pronájmu nebo kapitálového zhodnocení, s výjimkou:

- biologických aktiv souvisejících se zemědělskou činností (IAS 41),
- těžebních práv a nerostných zásob.

Nemovitosti se v rozvaze rozčleňují mezi zásoby, dlouhodobá hmotná aktiva nebo finanční investice. Jako příklady standard uvádí:

- pozemky, které jsou drženy za účelem kapitálového zhodnocení nebo krátkodobého prodeje,
- pozemky drženy po nedefinované období,
- budovy, které účetní jednotka využívá k pronájmu,
- prázdné budovy, které jsou drženy za účelem uskutečnění jednoho nebo více pronájmů,
- majetek vyrobený za účelem jednoho nebo více pronájmů.

Standard nezahrnuje:

- majetek, který je určený pro prodej v rámci běžné podnikatelské činnosti účetní jednotky,
- majetek, který je obsazený vlastníky účetní jednotky nebo držený s účelem obsazení vlastníky nebo zaměstnanci,
- pronajatý majetek jinému subjektu formou finančního leasingu (1, s. 143-144).

## 2.5. IFRS 5 – Aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

Standard zobrazuje dlouhodobá aktiva, která nejsou určena k používání z důvodu jejich prodeje. Tyto aktiva jsou označována jako aktiva držená k prodeji. Mezi majetek držený k prodeji lze klasifikovat dříve používaný nebo aktiva, která byla nakoupena za účelem dalšího prodeje.

Kritéria pro klasifikaci aktiv jako určených k prodeji:

- aktivum musí být připraveno pro prodej,
- očekávaný užitek z aktiva bude dosažen především prodejem,
- vysoká pravděpodobnost prodeje,
- vedení společnosti musí provést kroky směřující k vyhledání kupce, aktivního nabízení na trhu,
- k prodeji dojde do jednoho roku.

Za ukončované činnosti lze považovat skupiny aktiv, které jsou určeny k prodeji a splňují některou z následujících podmínek:

- jsou nositeli samostatného oboru činnosti podniku nebo dílčím celkem v rámci likvidovaného oboru činností souvisejícího s plánem společnosti,
- jsou samostatnou nebo dílčí částí podniku v rámci postupně likvidovaného provozu na základě plánu,
- jde-li o dceřinou společnost, která byla pořízena pouze za účelem dalšího prodeje (3, s. 159-160).

Naopak tento standard nevykazuje následující aktiva:

- odložené daně z příjmů (IAS 12 Daně z příjmů),
- aktiva vyplývající ze zaměstnaneckých požitků (IAS 19 Zaměstnanecké požitky),
- finanční aktiva vykazovaná ve standardu IFRS 9 Finanční nástroje a IAS 39 Finanční nástroje, účtování a oceňování,
- dlouhodobá aktiva, která se oceňují v reálné hodnotě dle IAS 40 Investice do nemovitostí,
- dlouhodobá aktiva oceňovaná v nižší částce buď reálné hodnoty nebo hodnoty prodejních nákladů zjištěných dle IAS 41 Zemědělství,

- smluvní práva z pojišťovacích kontraktů v souladu s IFRS 4 Pojišťovací kontrakty (1, s. 56).

## **2.6. Oceňování**

Oceňování je metodickým prvkem, který ovlivňuje hodnoty účetních informací. Pro způsob oceňování je důležité, aby bylo očekáváno trvání podniku v dohledné budoucnosti. V případě, že společnost v budoucnu ukončí svou podnikatelskou činnost, přístup k oceňování bude jiný než v případě, že společnost bude nadále provozovat podnikání.

Dle koncepčního rámce jsou stanoveny následující způsoby oceňování pro sestavení účetní závěrky:

- historické náklady/cena,
- běžná cena,
- realizovatelná hodnota,
- současná hodnota (3, s. 25).

### **Historické náklady**

Představuje ocenění vycházející z nákladů, které byly v minulosti vynaloženy na pořízení aktiva (z pořizovacích cen nebo výrobních nákladů). V případě bezúplatného pořízení se vychází z odhadnuté částky, kterou by bylo potřeba vynaložit v době pořízení (3, s. 25).

### **Běžná cena**

Je cena, která by byla zaplacená, jestliže by stejný nebo obdobný majetek byl pořízen k datu ocenění (lze ji označit jako reprodukční cenu). Tento způsob ocenění odráží odhadovanou cenu oceňovaného aktiva z pozice kupujícího, který hodlá majetek obnovit (3, s. 25).

## **Realizovatelná hodnota**

Realizovatelná hodnota zakládá ocenění na úrovni finančních prostředků, který by bylo možno získat prodejem aktiv při běžném způsobu jejich pozbytí. Tento způsob ocenění odráží odhadovanou cenu majetku z pozice účetní jednotky, která hodlá majetek prodat (3, s. 25-26).

## **Současná hodnota**

Je způsob oceňování, při kterém jsou aktiva oceněna v diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, které bude daný majetek dle očekávání vytvářet při běžné činnosti. Metoda současné hodnoty umožňuje vnášet do ocenění užívaného aktiva pro nejrůznější účely faktor času (3, s. 26).

Uvedené způsoby oceňování majetku je třeba chápat v kontextu s tím, že IFRS jsou především zaměřeny na účetní závěrku a ocenění k datu účetní závěrky (3, s. 26).

### **2.6.1. Oceňování při pořízení**

Při pořízení je aktivum oceněno na základě nákladů souvisejících s pořízením dlouhodobého majetku. Standard nerozlišuje problematiku ocenění aktiv pořizovaných skrz dodavatele a aktiv vyráběných ve vlastní režii. Výchozí principy, které standard definuje, jsou stejné pro oba způsoby pořizování.

Mezi pořizovací náklady se řadí účelné náklady, které jsou nezbytné k tomu, aby aktivum mohlo začít přinášet užitek. Jsou to zejména:

- nákupní cena aktiva,
- clo,
- další náklady, které umožní uvést aktivum do stavu, aby přinášelo užitek (náklady na přípravu místa, dopravu a manipulaci, poplatky profesním specialistům, náklady na montáž),

- výkony provedené ve vlastní režii (včetně správní režie) lze aktivovat, pokud jsou nezbytné pro vlastní pořízení aktiva a mohou být k tomuto aktivu přímo (účelově) přisouzeny,
- náklady na záběh výroby a jiné předvýrobní náklady, pouze pokud jsou nezbytně nutné pro uvedení aktiva do provozu,
- odhad nákladů na demontáž, přemístění aktiva a uvedení místa do původního stavu, na který je vytvářena rezerva (3, s. 99).

### 2.6.2. Oceňování v průběhu držení aktiva

Aktiva mohou být dle IAS 16 oceněna po okamžiku zaúčtování na základě modelu pořizovací ceny nebo přeceňovacího modelu fair value.

- **Model historické ceny** - při metodě oceňování historickou cenou se aktiva ocení původní pořizovací cenou sníženou o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze snížení hodnoty (3, s. 104).
- **Model fair value** - účetní jednotka může ocenit pozemky, budovy a zařízení pomocí přeceňovacího modelu. Aktiva, u kterých lze spolehlivě stanovit reálnou hodnotu, se po prvotním zaúčtování účtují v přeceňovací hodnotě, která odpovídá reálné hodnotě aktiva k datu přecenění snížené o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze znehodnocení. Přecenění by se mělo provádět pravidelně, aby se účetní hodnota podobala reálné hodnotě, která by byla stanovena k rozvahovému dni. Reálná hodnota nemovitostí se obvykle stanoví podle tržní ceny na základě odhadu kvalifikovaného znalce. Reálná hodnota zařízení se obvykle určí dle odhadu tržní ceny. V případě, že není možné stanovit reálnou hodnotu aktiva z důvodu jeho zvláštní povahy, je stanoven odhad reálné hodnoty na základě výnosové metody nebo reprodukčních nákladů snížených o odpisy. Četnost přeceňování závisí na změnách reálné hodnoty pozemků, budov a zařízení. Pokud se účetní hodnota výrazně liší od reálné hodnoty, je nezbytné provést přecenění. Některé položky je nutné přecenit ke každému rozvahovému dni. Naopak položky, u kterých nedochází k výrazným změnám reálných hodnot, je možné přecenit pouze jednou za tři až pět let.

Jestliže se přecenění týká jedné položky pozemků, budov a zařízení, musí být přeceněna celá třída pozemků, budov a zařízení, do kterého se aktivum zařazuje. Třída je seskupení aktiv, které mají stejnou povahu a podnik je využívá ke své činnosti.

Jedná se například o tyto následující třídy:

- pozemky,
- pozemky a budovy,
- stroje,
- lodě,
- letadla,
- motorové dopravní prostředky,
- nábytek,
- kancelářské zařízení (6, s. 110).

Pokud dojde při přecenění aktiva na reálnou hodnotu ke zvýšení jeho hodnoty, zaúčtuje se do ostatních složek úplného výsledku hospodaření, v rozvaze se zahrne do jiných částí vlastního kapitálu (například do fondu zachycující oceňovací rozdíly z přecenění). Zvýšení hodnoty je potřeba vést v účetnictví odděleně za jednotlivá přeceňovaná aktiva, protože pokud dojde v dalším účetním období ke snížení jeho hodnoty, vypořádá se rozpuštění původního přecenění. Snižuje-li se původní pořizovací cena, změna hodnoty se zaúčtuje do nákladů. Pokud dojde ke zvýšení hodnoty aktiva, u kterého se v předchozích účetních obdobích hodnota snižovala, původní snížení hodnoty aktiva se zaúčtuje jako zvýšení výsledku hospodaření.

V případě snížení hodnoty aktiva se zaúčtuje jako náklad. Výjimkou je situace, kdy bylo v předchozích obdobích přecenění směrem nahoru (3, s. 105).

## **2.7. Odpisování**

Odpis je systematická alokace pořizovací ceny aktiva při užívání aktiva. Každá část aktiva, jejíž pořizovací cena je významná vůči nákladům celého aktiva, musí být odpisována samostatně bez ohledu na to, jestli subjekt dané aktivum vlastní nebo ho pořídil formou finančního leasingu (6, s. 111).

Mezinárodní účetní standardy uvádí, že:

- odpisovaná částka pozemků, budov a zařízení by měla být vykazována po celou dobu jeho životnosti,
- použitá metoda odpisování by měla odrážet skutečnou podstatu opotřebení,
- odpisy by měly být v každém účetním období vloženy do nákladů (5, s. 79).

Zbytková hodnota aktiva je odhad částky, kterou by podnik získal za vyřazení aktiva po odečtení nákladů souvisejících s vyřazením, pokud by bylo aktivum na konci svojí očekávané doby užívání. Zbytková hodnota aktiva může dosahovat účetní hodnoty nebo ještě vyšší. V této situaci se aktivum přestane odpisovat do doby, než zbytková hodnota klesne pod účetní hodnotu majetku.

Odpisování započne ve chvíli, kdy se aktivum uvede do užívání. Jeho odpisování končí dnem vyřazení nebo dnem, ke kterému je aktivum evidováno jako držené pro prodej (v souladu s IFRS 5), podle toho, která situace nastane dříve. Odpisování nekončí, pokud se aktivum přestane využívat nebo je odebráno z užívání a připraveno k vyřazení.

O pozemcích a budovách je účtováno odděleně i v případě, že jsou pořízeny společně. Pozemky se neodpisují z důvodu neomezené doby použitelnosti. Budovy mají omezenou dobu použitelnosti, tudíž se odpisují (6, s. 111-112).

Jakékoliv zvýšení hodnoty pozemku, na kterém stojí budova, nebude mít žádný vliv na stanovení doby životnosti budovy (5, s. 79).

Výše odpisů hmotných aktiv je ovlivněna:

- výší pořizovací ceny, případně výší zbytkové hodnoty,
- délkou životnosti aktiva, která může být stanovena na základě času nebo očekávaným celkovým výkonem,
- metodou odpisování, která stanovuje průběh alokace odpisů (3, s. 109).

Následující faktory by měly být brány v potaz při odhadování životnosti odpisovaného majetku:

- očekávané fyzické opotřebení,
- zastarávání,
- právní nebo jiná omezení použití aktiv.



Jakmile bude rozhodnuto o očekávané životnosti aktiva, měla by být doba použitelnosti pravidelně přezkoumávána ke konci každého účetního období a odpisové sazby upravené pro aktuální a budoucí období za předpokladu, že se očekávání liší z původních odhadů. Dopad by měl být zveřejněn v účetním období, ve kterém dochází ke změně.

Vyhodnocení doby použitelnosti vyžaduje posouzení založené na předchozích zkušenostech v oblasti aktiv. Při pořízení nového majetku je nutné neustále odhadovat dobu použitelnosti z důvodu technologického pokroku nebo při použití zcela nových výrobních zařízení (5, s. 79).

Standard dává doporučení, aby plánovaná doba použitelnosti byla menší než odhad doby použitelnosti. Je to především z důvodu obtížného odhadu technického vývoje a specifikace všech faktorů, které budou působit na aktivum (3, s. 109).

### 2.7.1. Metody odpisování

Ve standardech IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 38 – Nehmotná aktiva jsou uvedeny dvě metody odpisování – lineární a nelineární. Přestože standardy přímo nedefinují postupy metod, určují, že použitá metoda by měla odrážet skutečné opotřebení majetku. Nejčastěji je možné se setkat s metodou lineární, metodou double declining balance method (DDB), metodou sum of the digit years nebo metodami, které se odvíjí od výkonnosti majetku (1, s. 106-108).

#### 1) Lineární metoda

$$\text{odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{doba životnosti aktiva}}$$

#### 2) Metoda DDB

$$\text{odpis} = \text{hodnota aktiva na začátku roku} * \frac{\text{koeficient}}{\text{doba životnosti aktiva}}$$

#### 3) Metoda SYD

$$\text{odpis} = \frac{\text{počet zbývajících let životnosti aktiva}}{\text{suma jednotlivých počtu let životnosti aktiva}}$$

- 4) Výkonové odpisy – odpisy jsou vyjádřeny na základě očekávaného využití nebo výkonu (6, s. 112)

### **3. VYKAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY**

#### **3.1. Regulace účetnictví**

Základní právní úprava účetnictví pro české korporace je uvedena v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Tento zákon stanovuje pro právnické osoby vedení spolehlivých záznamů o svých majetkových poměrech, i když nemají povinnost vést účetnictví podle jiného právního předpisu. Jiným právním předpisem se v daném případě rozumí zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

V České republice je účetnictví regulováno následujícími předpisy:

- a) zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- b) vyhlášky Ministerstva financí,
- c) České účetní standardy (9, s. 1-6).

#### **a) Zákon o účetnictví**

Zákon o účetnictví zahrnuje právní úpravu, podle které účetní jednotky v České republice vedou účetnictví a sestavují účetní závěrky. Účetní jednotkou se rozumí právnická nebo fyzická osoba, která je podle zákona povinna vést účetnictví. Účetní jednotky jsou rozděleny podle své velikosti do čtyř skupin:

- mikro účetní jednotky,
- malé účetní jednotky,
- střední účetní jednotky,
- velké účetní jednotky.

Kategorizace příslušných účetních jednotek závisí na dosažení nebo překročení minimálně dvou ze tří podmínek k rozvahovému dni:

- hodnota aktiv,
- čistý obrát,
- průměrný počet zaměstnanců (9, s. 1).

Kategorie účetní jednotky je stanovena dle hodnot v tabulce.

**Tab. 1: Kategorizace účetních jednotek** (Zpracováno dle 10, s. 30)

	<b>Aktiva celkem</b>	<b>Roční úhrn čistého obratu</b>	<b>Průměrný počet zaměstnanců</b>
<b>Mikro účetní jednotka</b>	< 9 000 000 Kč	< 18 000 000 Kč	< 10
<b>Malá účetní jednotka</b>	< 100 000 000 Kč	< 200 000 000 Kč	< 50
<b>Střední účetní jednotka</b>	< 500 000 000 Kč	< 1 000 000 000 Kč	< 250
<b>Velká účetní jednotka</b>	> 500 000 000 Kč	> 1 000 000 000 Kč	> 250

Do kategorií mikro, malé a střední účetní jednotky patří jednotky, které k rozvahovému dni nepřekračují dvě stanovené podmínky. Každá kategorie účetních jednotek podléhá jiným povinnostem při vykazování a zveřejňování účetních informací.

Podle zákona mikro účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku, která zahrnuje pouze rozvahu a přílohu. Střední a velké účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku, která obsahuje 5 částí – rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Dalším pojmem je účetní období, jenž je vymezeno jako nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců. Účetní období je shodné s kalendářním rokem nebo hospodářským rokem. Hospodářským rokem se rozumí účetní období začínající pouze prvním dne jiného měsíce, než je leden. Kratší nebo delší účetní období než 12 měsíců může nastat ve zvláštních případech (například při přeměnách obchodních korporací). Dále může být účetní období delší než 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců v případě:

- vzniku účetní jednotky 3 měsíce před koncem kalendářního roku,

- zániku účetní jednotky 3 měsíce po skončení kalendářního roku nebo hospodářského roku,
- ve speciálních případech, kdy zákon o účetnictví stanoví rozvahový den ve lhůtě do 3 měsíců před začátkem běžného účetního období nebo ve lhůtě do 3 měsíců po konci běžného účetního období (v tomto případě dojde k prodloužení účetního období) (9, s. 2).

Účetní jednotka je vymezena jako celek vedoucí účetnictví, který sleduje aktiva a pasiva, účtuje o předmětu účetnictví, sestavuje a předkládá účetní výkazy. Účetní jednotkou bývá právním subjektem, z čehož plynou práva a povinnosti (10, s. 39)

Účetní závěrka je povinně sestavena tak, aby podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, za účelem poskytnout informace osobě, která tyto informace využívá. Účetní závěrka zahrnuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu (v případě středních a velkých účetních jednotek obsahuje též přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu). Dále musí obsahovat identifikační údaje účetní jednotky, rozvahový den nebo jiný okamžik, ke kterému je sestavována, okamžik sestavení účetní závěrky a podpisový záznam statutárního orgánu. Účetní závěrky jsou sestavovány buď v plném rozsahu (jsou povinné mít účetní závěrku ověřenou auditorem) nebo ve zkráceném rozsahu (nejsou povinné mít účetní závěrku ověřenou auditorem). Účetní závěrka sestavená k poslednímu dni účetního období je definována jako řádná účetní závěrka. V ostatních případech se jedná o mimořádnou účetní závěrku (9, s.4).

#### **b) Vyhlášky Ministerstva financí k zákonu o účetnictví**

Vyhlášky Ministerstva financí rozšiřují rozpracování účetních metod stanovených v paragrafu 4 odst. 8, zákona o účetnictví. Je povinné dodržovat při vedení účetnictví především směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek, účetní metody a ostatní podmínky vedení účetnictví. Pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, je stěžejní vyhláška č. 500/2002 Sb., která rozpracovává některá ustanovení zákona o účetnictví podrobněji (9, s. 5).

Právní úprava se vztahuje na:

- právnické osoby sídlící na území České republiky,
- fyzické osoby zapsané do obchodního rejstříku,
- zahraniční právnické osoby podnikající na území České republiky a zahraniční jednotky, které jsou podle povinné vést účetnictví podle právního řádu, dle kterého byly založeny,
- svěřenecké fondy podle občanského zákoníku (10, s. 17-18).

Vyhlášky pro účetní jednotky upravují:

- rozsah a způsob sestavování účetní závěrky, zpracování výroční zprávy,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a dalších aktiv, závazků a ostatních pasiv v účetní závěrce,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce,
- uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze účetní závěrky,
- uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu,
- směrnou účtovou osnovu,
- účetní metody, především způsoby oceňování a jejich použití včetně oceňování majetku, postupy tvorby a použití opravných položek, postupy odpisování, postupy tvorby a použití rezerv (9, s. 5-6).

### **c) České účetní standardy**

Význam účetních standardů spočívá v jednotném používání účetních metod účetními jednotkami. Jejich tvorbou se zabývá Ministerstvo financí. Standardy zahrnují popisy účetních metod a postupy účtování. Pokud účetní jednotka postupuje podle těchto standardů, považuje se za plnění účetních postupů a metod podle zákona o účetnictví (9, s. 6).

### 3.2. Vymezení dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý hmotný majetek se rozlišuje na odpisovaný a neodpisovaný. Pro odpisovaný majetek platí kritérium, které jej člení do dvou skupin dle hranice ocenění:

- majetek, u kterého není ocenění relevantní k zařazení do odpisovaného dlouhodobého majetku,
- majetek, u kterého hranice ocenění je stanovena účetní jednotkou, aby byl zařazen do odpisovaného majetku.

Důležitým kritériem je také doba použitelnosti, která je rozhodující pro zařazení do příslušné kategorie. Základním kritériem je však věcná podstata.

Odpisovaný dlouhodobý hmotný majetek zahrnuje:

- nemovitý majetek,
  - stavby bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti,
  - pěstitelské celky trvalých porostů,
  - ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části bez ohledu na výši ocenění,
  - věcná břemena k pozemku a stavbě,
- movitý majetek,
  - hmotné movité věci a jejich soubory včetně jejich technického zhodnocení,
  - dospělá zvířata a jejich skupiny s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění stanovené dle účetní jednotky (11, s. 54-55).

Za dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný lze považovat:

- nemovitý majetek,
  - pozemky bez ohledu na výši ocenění,
- movitý majetek,
  - umělecká díla, která nejsou součástí stavby, bez ohledu na výši ocenění (11, s. 59).

### 3.3. Oceňování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek lze ocenit:

- pořizovací cenou – používá se při ocenění majetku nakoupeného od externího dodavatele a zahrnuje vlastní cenu dlouhodobého majetku včetně vedlejších nákladů souvisejících s pořízením (doprava, montáž, clo, projektová dokumentace),
- vlastními náklady – ocenění při pořízení dlouhodobého majetku ve vlastní režii, zahrnuje všechny přímé i režijní náklady, které souvisejí s pořízením (tzv. aktivace dlouhodobého majetku),
- reprodukční pořizovací cenou – používá se při ocenění majetku pořízeného bezúplatně (darováním), u inventarizačního přebytku nebo v případě, kdy nelze určit cenu majetku a musí být stanovena odborným odhadem.

Všechny tyto druhy cen používané k oceňování dlouhodobého majetku se označují jako vstupní cena (12, s. 87).

Vymezení vedlejších pořizovacích nákladů upravuje vyhláška k podvojnému účetnictví a jedná se především o náklady, které přímo souvisejí s pořízením dlouhodobých aktiv a s jejich uvedením do užívání:

- clo, montáž a doprava,
- náklady související s přípravou a zabezpečením (poradenské služby, správní poplatky),
- úroky z úvěrů a zápůjček,
- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výroby,
- výdaje na průzkumné geologické, geodetické a projektové práce,
- umělecká díla, která jsou součástí stavebních projektů,
- zařízení stavenišť,
- odstranění porostu a úpravy terénu,
- platby za licence a patenty,
- daň z převodu nemovitých věcí,
- zůstatkové ceny vyřazených staveb,
- náklady na omezení vlastnických práv,



- náklady na zabezpečovací, konzervační a udržovací práce,
- úhrady nákladů na přeložky, překládky a náhradní pozemní komunikaci vlastníkovu dotčeného majetku,
- náklady na zkoušky před uvedením aktiva do užívání (10, s. 121–123).

Ke vstupní ceně aktiva nelze přičíst následující náklady, i když mají souvislost s pořízením daného majetku:

- smluvní pokuty a úroky z prodlení,
- výdaje na přípravu zaměstnanců,
- výdaje na vybavení pořizovaného majetku zásobami,
- výdaje na biologickou rekultivaci,
- výdaje spojené s přípravou a zabezpečením výstavby vzniklé po uvedení do užívání,
- kurzové rozdíly,
- opravy a údržby,
- náklady nájemce na uvedení majetku do předchozího stavu,
- nájemné za pozemek, na kterém probíhají stavební práce (13, s. 76).

### **3.4. Technické zhodnocení**

Za technické zhodnocení lze považovat výdaje na dokončené stavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku za předpokladu, že u jednotlivého dlouhodobého majetku je jeho hodnota vyšší než 40 000 Kč v úhrnu za celé zdaňovací období. Technickým zhodnocením ale může být i výdaj nepřesahující stanovenou částku, který se účetní jednotka rozhodne neuplatnit jako náklad a rozhodne, že jej do výdajů uplatní pomocí odpisů.

Při provedení technického zhodnocení na majetku může dojít k následujícím situacím:

#### **1) technické zhodnocení vlastního majetku,**

- provedené v prvním roce odpisování – technické zhodnocení se přičte ke vstupní ceně majetku,

- provedené v dalších letech odpisování – na základě metody odpisování se do vstupní ceny majetku nebo zůstatkové ceny promítá hodnota technického zhodnocení a dojde ke změně odpisování,
- provedené na majetku, který není definován podle zákona jako dlouhodobý majetek – technické zhodnocení se odpisuje jako samostatná položka (vznik kategorie jiného majetku),
- provedené na nemovité kulturní památce – pro tento případ je stanoven zvláštní způsob odpisování po dobu 15 let,
- provedené nájemcem – část hodnoty technického zhodnocení navýší vstupní cenu při ukončení nájmu (v případě odkoupení najaté věci nájemcem se zahrne zůstatková cena technického zhodnocení do vstupní ceny),
- provedené na hmotném majetku, který se odpisuje pomocí mimořádných odpisů – technické zhodnocení je odpisováno samostatně (vznik kategorie jiného majetku),

## **2) technické zhodnocení pronajatého majetku,**

- v této situaci dochází k uzavření smlouvy s odpisovatelem o provedení, úhradě a odpisování technického zhodnocení (vzniká jiný majetek, který se zařazuje do majetku a odpisuje se),
- pokud u leasingu existuje jiný majetek, započítá se technické zhodnocení do zvýšené vstupní ceny nebo zvýšené zůstatkové ceny podle okamžiku realizace technického zhodnocení a metody odpisování,
- za předpokladu, že nebyla uzavřena smlouva s odpisovatelem, technické zhodnocení nelze započíst do nákladů ani odpisem (13, s. 81-84).

## **3.5. Účetní odpisy dlouhodobého majetku**

Cílem účetních odpisů je přesné vyjádření opotřebení majetku a tím co nejreálněji vykázat hodnotu majetku a rozložit jeho pořizovací cenu do nákladů během životnosti majetku. Dlouhodobý majetek se nespotřebovává najednou, ale opotřebovává se postupně. Účetní jednotka zobrazuje ve svém účetnictví pouze účetní odpisy, které mají vliv na výsledek hospodaření (11, s. 42).

Opotřebení může být způsobeno:

- fyzické – vlivem používání majetku,
- morální – způsobené technickým zastaráním, nemoderností.

Opotřebení se vyjadřují v účetnictví pomocí odpisů, které jsou pro účetní jednotku nákladem, do něhož se postupně převádí hodnota dlouhodobého majetku. Pro stanovení výše odpisu si účetní jednotka sestavuje odpisový plán obsahující soupis odpisovaného majetku a určení procenta pro opotřebení. Určí se jako roční odpisová sazba a odpis se vypočítá ze vstupní ceny majetku.

Účetní jednotka si sama stanoví způsob výpočtu a provádění odpisů. Odepisovat je možné maximálně do 100 % výše ocenění majetku. Odpisový plán se využívá jako účetní doklad pro výpočet a zaúčtování odpisů.

Způsob odepisování je zaznamenán ve vnitřní podnikové směrnici, odpisovém plánu a na inventární kartě každého dlouhodobého majetku s dalšími údaji (název, daňové odpisy, datum zařazení atd.). Stejným způsobem se postupuje u dlouhodobého majetku, který byl pořízen za cenu nižší než 40 000 Kč a dobou použitelnosti delší než 1 rok. Nelze ho tedy odepisovat najednou. Účetní jednotka si může určit cenové ohraničené skupiny majetku, který bude odepisovat jednotnou sazbou (např. pro hmotný majetek s pořizovací cenou od 1 000 Kč do 5 000 Kč se stanoví doba používání 24 měsíců a odpisová sazba 50 %). Takto stanovené odpisy se označují jako účetní odpisy (12, s. 91).

Účetní jednotky odpisují dlouhodobý majetek, ke kterému mají vlastnické právo v souladu s odpisovým plánem. Mezi aktiva, která se neodpisují, patří zejména následující věci:

- umělecká díla, která nejsou součástí staveb,
- sbírky,
- movité kulturní památky,
- nedokončený dlouhodobý majetek a nedokončené technické zhodnocení,
- najatý dlouhodobý hmotný majetek za předpokladu, že nájemce není oprávněn o něm účtovat a odepisovat jej,
- povolenky na emise skleníkových plynů (10, s. 128-129).

Při odpisování by měla účetní jednotka zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu aktiva. Zbytková hodnota je definována v § 56 odst. 3 vyhlášky jako kladná odhadovaná částka, kterou by bylo možné získat při vyřazení majetku prodejem, po zohlednění očekávaných nákladů, které by souvisely s jeho vyřazením. Účetní jednotka musí stanovit odpisový plán tak, aby za plánovanou dobu jeho využívání součet odpisů včetně zbytkové hodnoty se rovnal pořizovací ceně majetku (14, s. 43).

Účetní jednotka může v souvislosti na významnost dlouhodobého aktiva odpisovat metodou komponentního odpisování. Komponenta je určitá část majetku nebo souboru majetku, která je významná v poměru k ocenění celého majetku a její doba použitelnosti se liší od doby použitelnosti aktiva jako celku (10, s. 130-131).

### 3.6. Daňové odpisy dlouhodobého majetku

Daňové odpisy jsou stanoveny pouze pro určení daňového základu. Jedná se o maximální částky, které jsou možné odpisovat, tudíž nevyjadřují skutečné opotřebení majetku. Na rozdíl od účetních odpisů se daňové odpisy nikde neúčtují, slouží tedy pouze ke stanovení daňového základu (11, s. 38).

Výpočet daňových odpisů je stanoven podle Zákona o dani z příjmů 586/1992 Sb. Odpis vypočítaný podle tohoto zákona je daňově uznatelným nákladem pro účely stanovení daňového základu a z toho vyplývající daně z příjmů. Dlouhodobý majetek je v příloze zákona rozdělen do 6 odpisových skupin. V každé skupině je určena doba životnosti (12, s. 93).

**Tab. 2: Odpisové skupiny** (Zpracováno dle 14, s. 45)

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let

5	30 let
6	50 let

Daňový odpis je možné stanovit dvěma způsoby. Účetní jednotka si sama rozhoduje, který způsob bude používat. Po celou dobu životnosti dlouhodobého majetku musí dodržovat pouze jeden způsob (12, s. 93).

### Rovnoměrné odpisování (lineární)

Odpisy jsou stanoveny roční sazbou v procentech, zvlášť pro první rok odpisování a zvlášť pro další roky odpisování a při zvýšení vstupní ceny (technickým zhodnocením) (12, s. 93).

**Tab. 3: Rovnoměrné odpisování** (Zpracováno dle 14, s. 46)

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba		
	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
<b>1</b>	20	40	33,3
<b>2</b>	11	22,25	20
<b>3</b>	5,5	10,5	10
<b>4</b>	2,15	5,15	5
<b>5</b>	1,4	3,4	3,4
<b>6</b>	1,02	2,02	2

Při pořízení stroje, přístroje nebo zařízení (hmotný movitý majetek) jako nového hmotného majetku lze použít odpisové sazby, které jsou o 10 % vyšší. Pro stanovení daňových odpisů movitého majetku jsou určeny následující sazby (12, s. 94)

**Tab. 4: Rovnoměrné odpisování při zvýšené odpisové sazbě (Zpracováno dle 12, s. 94)**

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba		
	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
<b>1</b>	30	35	33,3
<b>2</b>	21	19,75	20
<b>3</b>	15,4	9,4	10

Zákon o dani z příjmů dále uvádí zvláštní sazby pro podniky, jejichž činností je zemědělská a lesní výroba nebo se také zvláštní sazby používají pro zařízení týkajících se čištění odpadních vod (12, s. 94).

### **Zrychlené odpisování (degresivní)**

Ke každé odpisové skupině jsou určeny koeficienty pro první rok odpisování, další roky odpisování a zvýšenou vstupní cenu.

V prvním roce se odpis vypočítá podle zákona jako podíl vstupní ceny a koeficientu pro první rok odpisování (vstupní cena/koeficient).

V dalších letech odpisování se postupuje podle následujícího vzorce, kde:

<b>VC</b>	vstupní cena majetku
<b>O</b>	oprávky (součet odpisů za celou dobu používání)
<b>k</b>	koeficient pro zrychlené odpisování
<b>n</b>	počet let, po které byl majetek již odpisován

$$odpis = \frac{2(VC - O)}{(k - n)}$$

V případě zvýšení odpisu o 10 % ze vstupní ceny, se přičte jedna desetina této ceny k vypočtenému odpisu (12, s. 94-95).

### **3.7. Pronájem dlouhodobého majetku**

Pronájem dlouhodobého majetku se běžně označuje jako leasing, který představuje vztah mezi pronajímatelem a nájemcem. Nájemce platí vlastníkově (pronajímateli) za užívání majetku předem určenou výši nájemného, která představuje splátky. Po uplynutí leasingové smlouvy může přejít vlastnické právo k předmětu na nájemce za podmínek:

- nájemce odkoupí majetek za zůstatkovou nebo sjednanou cenu,
- po zaplacení poslední splátky bude majetek převeden do vlastnictví nájemce (12, s. 171).

#### **3.7.1. Operativní leasing**

Při operativním leasingu se předmět nájmu vrací zpět pronajímateli po ukončení smluvní dohody. Nicméně předmět leasingu může následně znovu pronajímat. Pronajímatel odpisuje dlouhodobý majetek dle odpisového plánu a nájemné vykazuje v položce Tržby z prodeje služeb a vzniká zde pohledávka na účtu Odběratelé, případně se účtuje přímo na Bankovní účet, pokud jsou platby hrazeny podle splátkového kalendáře. Jestliže jsou platby leasingu hrazeny předem nebo s odstupem času, musí být účtováno pomocí účtů časového rozlišení. Nájemce vykazuje nájemné do nákladů na účet 518 – Ostatní služby. (12, s. 171-172).

#### **3.7.2. Finanční leasing**

V případě pronájmu formou finančního leasingu přechází práva a povinnosti plynoucí z užívání věci na nájemce. Nicméně pronajímatel stále zůstává vlastníkem. Ukončení smlouvy je provedeno odkoupením věci nájemcem za zůstatkovou nebo smluvní cenu. Nájemné majetku je uznáno nájemci do nákladů za podmínky:

- doba nájmu je stejná nebo delší jako doba odpisování,

- kupní cena majetku není vyšší než jeho zůstatková cena, která by byla vyčíslena při lineárním odpisování podle zákona.

Nájemce zahrne předmět leasingu do obchodního majetku po skončení pronájmu. Pokud je kupní cena vyšší než 40 000 Kč, odpisuje tento majetek od začátku. Při nižší ceně stanoví způsob odpisování účetní jednotka podle podnikové směrnice. V případě, že je kupní cena rovna nule, je doporučeno ocenit aktivum reprodukční cenou, aby byl zajištěn lepší přehled o majetku nájemce, a určit hodnotu opravek na úroveň jeho reprodukční ceny.

Při účtování se postupuje obdobně jako u operativního leasingu. Po ukončení leasingové smlouvy bude navíc u pronajímatele zaúčtování vyřazení majetku z evidence a vystavení faktury za prodej majetku. Nájemce eviduje po ukončení smlouvy pořízení majetku dle faktury od pronajímatele a fakturovaná cena se stává vstupní cenou dlouhodobého majetku (12, s. 173-174).

Podle ustanovení § 21d zákona – Obecná ustanovení o finančním leasingu se pro účely daní z příjmů rozumí finančním leasingem přenechání věci, s výjimkou nehmotného majetku, pronajímatelem nájemci za úplatu pokud:

- 1) je při vzniku smlouvy,
  - a. sjednáno, že po uplynutí doby leasingu se převede vlastnické právo k předmětu leasingové smlouvy na uživatele věci za kupní cenu nebo bezúplatně,
  - b. nebo sjednáno právo nájemce na převod podle bodu a., čímž je zajištěna podmínka převodu majetku do jeho vlastnictví,
- 2) v den převodu majetku není kupní cena vyšší než zůstatková hodnota vycházející ze vstupní ceny vykazované pronajímatelem, kterou by měl předmět nájmu při lineárním odpisování bez zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování,
- 3) je sjednáno, že během doby trvání leasingové smlouvy budou na uživatele převedeny,
  - a. užívací práva k předmětu leasingu,
  - b. povinnosti související s předmětem leasingu,
  - c. rizika spojená s užíváním předmětu leasingu,



- 4) je splněna minimální doba trvání finančního leasingu, která začíná dnem přenechání věci nájemci ve způsobilém stavu.

Minimální dobou trvání finančního leasingu se rozumí jeho minimální doba odpisování hmotného majetku. V případě hmotného majetku patřícího do odpisové skupiny 2 až 6 se tato doba zkracuje o 6 měsíců. V následující tabulce jsou zobrazeny minimální doby trvání finančního leasingu (11, s. 286-287).

**Tab. 5: Minimální doba trvání finančního leasingu** (Zpracováno dle 13, s. 191)

<b>Finanční leasing</b>		
<b>Odpisová skupina</b>	<b>Doba odpisování</b>	<b>Doba finančního leasingu</b>
<b>1</b>	3 roky	36 měsíců
<b>2</b>	5 let	51 měsíců
<b>3</b>	10 let	114 měsíců
<b>4</b>	20 let	234 měsíců
<b>5</b>	30 let	356 měsíců
<b>6</b>	50 let	594 měsíců
<b>Majetek dle § 30a zákona</b>	12 a 24 měsíců	12 a 24 měsíců
<b>Majetek dle § 30b zákona</b>	240 měsíců	240 měsíců

Během doby trvání leasingové smlouvy zůstává vlastníkem předmětu pronajímatel, který jej musí evidovat ve svých aktivech a provádí zaúčtování odpisů. Nájemce zachycuje pořízený majetek formou finančního leasingu ve své podrozvahové evidenci jako užívání najatého majetku a současně jako vznik dlouhodobého závazku. Předmět leasingu vstupuje do nákladů v podobě splátek.

V praxi se často setkáváme se situací, kdy je na začátku trvání leasingu zaplacen nájemcem výrazně vyšší splátka, která se označuje jako akontace a po ní následují

konstantní nebo rozdílné pravidelné splátky. Akontace není v české legislativě nikde upravena, proto je nutné, aby se ve smlouvě přesně stanovilo a bylo popsáno, co se tímto pojmem rozumí. Může jít o následující situace:

- mimořádnou (nultou, navýšenou) splátku nájemného,
- zálohu na splátky nájemného,
- zálohu na kupní cenu.

Navýšená splátka bývá obvykle uhrazena v den převzetí předmětu leasingové smlouvy. Vzhledem k tomu, že se jedná o platbu hrazenou předem, jenž se týká celé doby trvání leasingu, je nutné částku u nájemce časově rozlišit a zachytit prostřednictvím účtu 381 – Náklady příštích období, u poskytovatele na účtu 384 – Výnosy příštích období. Nájemce bude postupně rozpouštět mimořádnou splátku do nákladů v poměrně výši.

V podrozvahové evidenci je předmět zaevidován v pořizovací ceně, ve které je zachycen u pronajímatele. Částka dlouhodobého závazku je dále navýšena o marži leasingové společnosti (11, s. 300-302).

Za situace, kdy akontace představuje mimořádnou splátku nájemného se z pohledu nájemce účtuje takto:

**Tab. 6: Zaúčtování finančního leasingu v prvním roce** (Zpracováno dle 11, s. 303-304)

<b>Zaúčtování v prvním roce</b>		
<b>Popis účetního případu</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
<b>Zachycení předmětu leasingu v podrozvahové evidenci</b>	751	/
<b>Zachycení dlouhodobého závazku v podrozvahové evidenci</b>	/	753
<b>Úhrada mimořádné splátky</b>	381	221
<b>Daňový doklad k předmětu leasingu</b>		
<b>- základ daně</b>	/	/
<b>- 21 % DPH</b>	343	321

- celkem	/	/
Úhrada DPH z běžného účtu	321	221
Předpis měsíční splátky	518	321
Úhrada předepsané měsíční splátky	321	221
Rozpuštění měsíční poměrné částky nákladů příštích období do nákladů běžného období	518	381
Ke konci účetního období se zaúčtuje snížení dlouhodobého závazku zachyceného v podrozvahové evidenci	753	/

Tab. 7: Zaúčtování finančního leasingu v následujících letech (Zpracováno dle 11, s. 304)

Zaúčtování v následujících letech		
Popis účetního případu	MD	D
Předpis měsíční splátky	518	321
Úhrada předepsané měsíční splátky	321	221
Rozpuštění měsíční poměrné částky nákladů příštích období do nákladů běžného období	518	381
Ke konci účetního období se zaúčtuje snížení dlouhodobého závazku zachyceného v podrozvahové evidenci	753	/

Tab. 8: Zaúčtování finančního leasingu (Zpracováno dle 11, s. 304-305)

Zaúčtování v posledním roce		
Popis účetního případu	MD	D
Předpis měsíční splátky	518	321
Úhrada předepsané měsíční splátky	321	221

<b>Rozpuštění měsíční poměrné částky nákladů příštích období do nákladů běžného období</b>	518	381
<b>Ke konci účetního období se zaúčtuje snížení dlouhodobého závazku zachyceného v podrozvahové evidenci</b>	753	/
<b>Vyřazení předmětu leasingu z podrozvahové evidence</b>	/	751
<b>a) kupní cena nepřevyšuje hranici pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku</b>		
<b>- přijatá faktura za odkoupení předmětu leasingu</b>	501	321
<b>- úhrada faktury</b>	321	221
<b>b) kupní cena převyšuje hranici pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku</b>		
<b>- přijatá faktura za odkoupení předmětu leasingu</b>	042	321
<b>- zařazení předmětu leasingu do užívání</b>	022	042
<b>- odpis majetku</b>	551	082

## 4. PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Pro problematiku vykazování dlouhodobého hmotného majetku podle IFRS a ČÚL budou využity informace, které jsem získal z výročních zpráv společnosti Saint-Gobain Adfors. Důvody výběru tohoto podnikatelského subjektu pro aplikaci různých postupů účtování byly následující:

- veřejné výroční zprávy,
- rozmanitost dlouhodobého hmotného majetku.

Saint-Gobain Adfors CZ je jedinou společností v České republice, která se zabývá výrobou skleněných vláken a dále je využívá na zpracování pro stavební účely. Subjekt je rozdělen do dvou závodů (Saint-Gobain Adfors CZ, s.r.o. – Litomyšl a Saint-Gobain Adfors CZ, s.r.o. – Hodonice), které spadají do nadnárodního koncernu Saint-Gobain, jenž se jedná o největšího poskytovatele stavebních materiálů a technologií po celém světě. Její založení se váže k datu 3. prosince 1990. V současné době je hlavním vlastníkem Saint-Gobain Performance Plastics Isofluor GmbH, která drží obchodní podíl v poměru 99,9 % (15) (16).

**Obchodní firma:** Saint-Gobain Adfors CZ s. r. o.

**Sídlo:** Sokolovská 106, Nedošín  
570 01 Litomyšl

**IČO:** 000 12 661

**Datum vzniku:** 3. prosinec 1990

**Spisová značka:** C 22416 vedená u Krajského soudu v Hradci Králové

**Předmět podnikání:** výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

**Jednatelé:** Ing. Miloš Pavliš  
Karel Kyncl  
Zuzana Zítková

Ing. Markéta Kopecká

Jaroslav Robert Malik

Ing. Pavel Semirád

**Způsob jednání:** za společnost jsou oprávněni jednat vždy dva jednatele společně

**Společníci:** Saint-Gobain Performance Plastics Isofluor GmbH (obchodní podíl 99,9 %)

Compagnie de Saint-Gobain Zweigniederlassung Deutschland (obchodní podíl 0,01 %)

**Základní kapitál:** 2 045 816 000 Kč (17)

**Tab. 9: Kategorizace účetních jednotek** (Zpracováno dle 10, s. 30)

	<b>Mikro účetní jednotka</b>	<b>Malá účetní jednotka</b>	<b>Střední účetní jednotka</b>	<b>Velká účetní jednotka</b>
<b>Počet zaměstnanců</b>	< 10	< 50	< 250	> 250
<b>Obrat</b>	< 18 mil. Kč	< 200 mil. Kč	< 1 mld. Kč	> 1 mld. Kč
<b>Bilanční suma</b>	< 9 mil. Kč	< 100 mil. Kč	< 500 mil. Kč	> 500 mil. Kč

Dle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví se společnost zařazuje do kategorie velké účetní jednotky. Kategorizace byla stanovena na základě výroční zprávy z roku 2017 podle následujících informací:

- průměrný počet zaměstnanců 1935,
- čistý obrat za účetní období 7 748 610 tis. Kč,
- hodnota aktiv 7 775 139 tis. Kč (18).

## 4.1. Účetní zásady

Společnost sestavuje účetní závěrku v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a s vyhláškou Ministerstva financí České republiky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Za dlouhodobý hmotný majetek je považován takový majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok a pořizovací cena převyšuje 40 tis. Kč. V případě, že zůstatková hodnota aktiva je vyšší než jeho odhadovaná reprodukční pořizovací cena, je zůstatková cena aktiva snížena pomocí opravné položky na jeho reprodukční pořizovací cenu. Nakoupený dlouhodobý majetek je vykazován v pořizovací ceně, která zahrnuje cenu, za kterou byl majetek pořízen, a náklady související s jeho pořízením. Majetek, který byl vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady. Dlouhodobá aktiva nabytá bezúplatně formou daru jsou vykazována v reprodukční pořizovací ceně k datu převzetí daného majetku. Při odpisování je používána rovnoměrná metoda po dobu předpokládané životnosti. Doby odpisování majetku jsou zobrazeny v tabulce (18).

**Tab. 10: Doby odpisování majetku společnost Saint-Gobain Adfors (Zpracováno dle 18)**

<b>Majetek</b>	<b>Metoda</b>	<b>Doba odpisování</b>
<b>Budovy a stavby</b>	Lineární	30 let
<b>Stroje a zařízení</b>	Lineární	4-20 let
<b>Motorová vozidla</b>	Lineární	4 roky
<b>Konstrukce a vedení rozvodů</b>	Lineární	12-20 let

Odpisy majetku jsou účetní jednotkou zachyceny ve výkazu zisku a ztráty v položce „Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé“. Náklady vztahující se na opravy nebo údržbu dlouhodobého aktiva se účtují do nákladů. Technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku v hodnotě vyšší než 40 tis. Kč za rok je aktivováno.

Opravné položky k dlouhodobému majetku jsou tvořeny na základě porovnání zůstatkové hodnoty a tržního ocenění. Tvorba a zúčtování opravných položek jsou evidovány ve výkazu zisku a ztráty v položce „Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – dočasné“.

V případě pořízení majetku formou leasingu se leasingové splátky zahrnují do nákladů rovnoměrně po dobu trvání nájmu. Při ukončení nájmu a uplatnění možnosti odkupu je předmět leasingové smlouvy zařazen do majetku společnosti v kupní ceně (18).

## 4.2. Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek zahrnuje k datu 31. 12. 2017 pozemky, stavby, hmotné movité věci, ostatní dlouhodobý hmotný majetek, poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Jeho celková netto hodnota dosahuje výše 3 681 266 tis. Kč. Dlouhodobá aktiva se odpisují na základě předpokládané jeho doby životnosti. Největší podíl představují hmotné movité věci ve výši 1 987 198 tis. Kč. Podrobnější přehled dlouhodobých hmotných aktiv je uveden v následující tabulce.

**Tab. 11: Dlouhodobý hmotný majetek společnosti Saint-Gobain Adfors v tis. Kč (Zpracováno dle 18)**

Položka	Údaje k 31. 12. 2017		
	Brutto	Korekce	Netto
<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>10 677 064</b>	<b>-6 995 798</b>	<b>3 681 266</b>
<b>Pozemky</b>	41 415	0	41 415
<b>Stavby</b>	3 028 473	-1 618 830	1 409 643
<b>Hmotné movité věci</b>	7 364 166	-5 376 968	1 987 198
<b>Ostatní dlouhodobý hmotný majetek</b>	14	0	14



<b>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek</b>	242 996	242 996
---	---------	---------

Za největší přírůstky do dlouhodobého majetku za rok 2017 lze považovat pořízení:

- parkoviště pro osobní automobily ve výši 14 055 tis. Kč,
- pletací stroj KARL MAYER č. 9 ve výši 9 113 tis. Kč,
- navíječka ND300.2D ve výši 5 538 tis. Kč,
- středotlaký parní kotel THS60 ve výši 4 220 tis. Kč.

V daném roce došlo také k úbytku dlouhodobého hmotného majetku, když byla vyřazena tato aktiva:

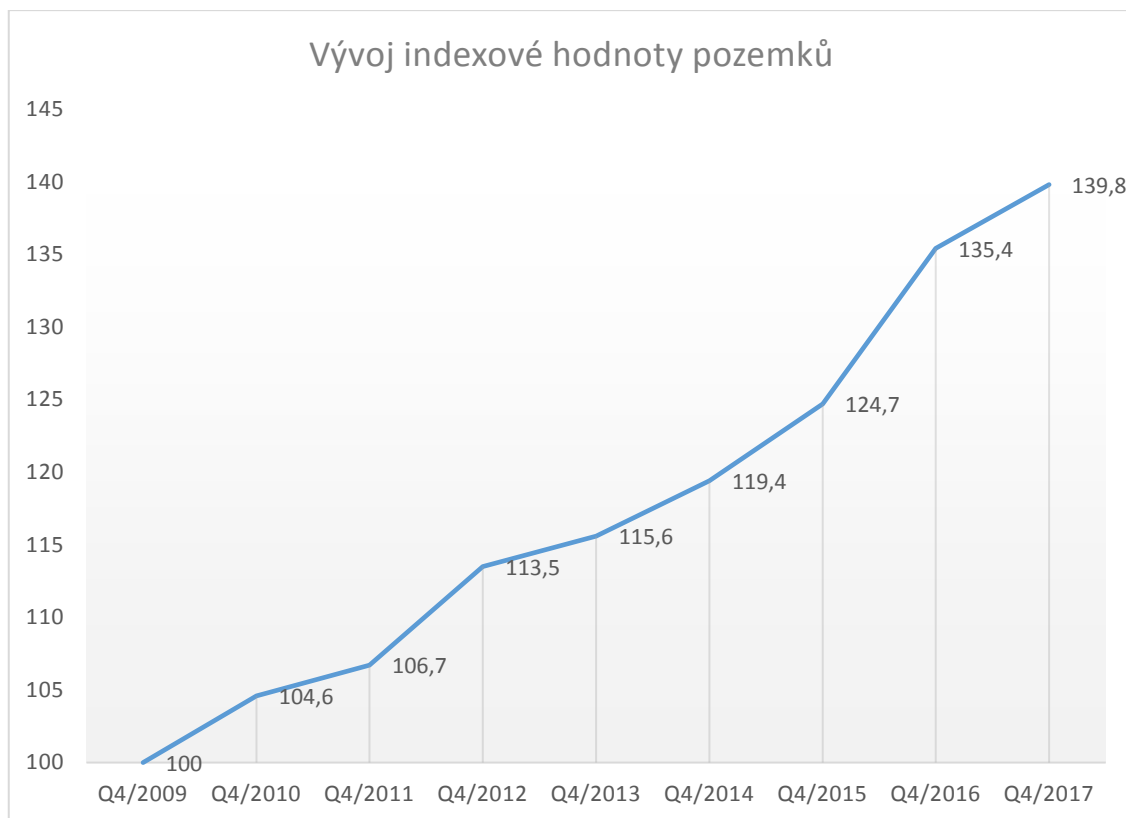
- apretační linka na GG v zůstatkové ceně 8 850 tis. Kč,
- formátovací linka na GG v zůstatkové ceně 2 626 tis. Kč,
- rozvlákňovače v zůstatkové ceně 1 905 tis. Kč (18).

## **5. ANALYTICKÁ ČÁST**

Analytická část se zabývá aplikováním teoretických východisek na vybrané oblasti. Pro účely diplomové práce vycházím z informací uvedených ve výročních zprávách společnosti Saint-Gobain Adfors. Cílem je zjistit, jaký bude mít dopad vykazování dlouhodobého hmotného majetku podle IFRS a české účetní legislativy. Nejprve se zaměřím na problematiku oceňování v průběhu držení aktiva. Dále poukážu na odlišnosti při výběru metod odpisování majetku a možností komponentního odpisování. Posledním vybraným tématem bude účtování o předmětu leasingu z pohledu nájemce. Na závěr provedu shrnutí zjištěných poznatků.

### **5.1. Oceňování pozemků**

Společnost eviduje k datu 31. 12. 2017 pozemky v celkové výši 41 415 tis. Kč. Vzhledem k požadovanému věrnému a poctivému zobrazení skutečnosti by měla jejich hodnota odrážet tržní cenu, a proto předpokládám, že bude vyšší než vykazovaná historická hodnota v účetnictví společnosti. Pozemky se řadí mezi aktiva, která se neodpisují. Z tohoto důvodu se jejich stav neupravuje o odpisy. Pro stanovení reálné hodnoty využiji vývoj indexové hodnoty pozemků, který jsem převzal z internetových stránek Hypoteční banky. Tento ukazatel vyjadřuje reálný odhad tržních cen nemovitostí. Vychází ze základního stanoveného koeficientu 100 a jeho hodnota je v každém roce definována s přesností na jedno desetinné místo.



**Graf. 1: Vývoj indexové hodnoty pozemků** (Zpracováno dle 19)

Graf popisuje, jakým směrem se vyvíjely ceny pozemků na území České republiky v letech 2009 až 2017. Lze spatřit meziroční nárůsty mezi všemi sledovanými roky. Během tohoto období došlo ke zvýšení tržní hodnoty pozemků o téměř 40 %.

Ocenění dle IFRS v roce 2009 vychází z hodnoty, která je shodná s vykazovanou výší podle české účetní legislativy. Při výpočtu reálné hodnoty pozemků v dalších letech jsem postupoval následovně:

$$H_{IFRS(t)} = H_{IFRS(t-1)} * \frac{IH_{(t)}}{IH_{(t-1)}} + MZ$$

$H_{IFRS(t)}$  hodnota pozemků běžného roku podle IFRS

$H_{IFRS(t-1)}$  hodnota pozemků minulého roku podle IFRS

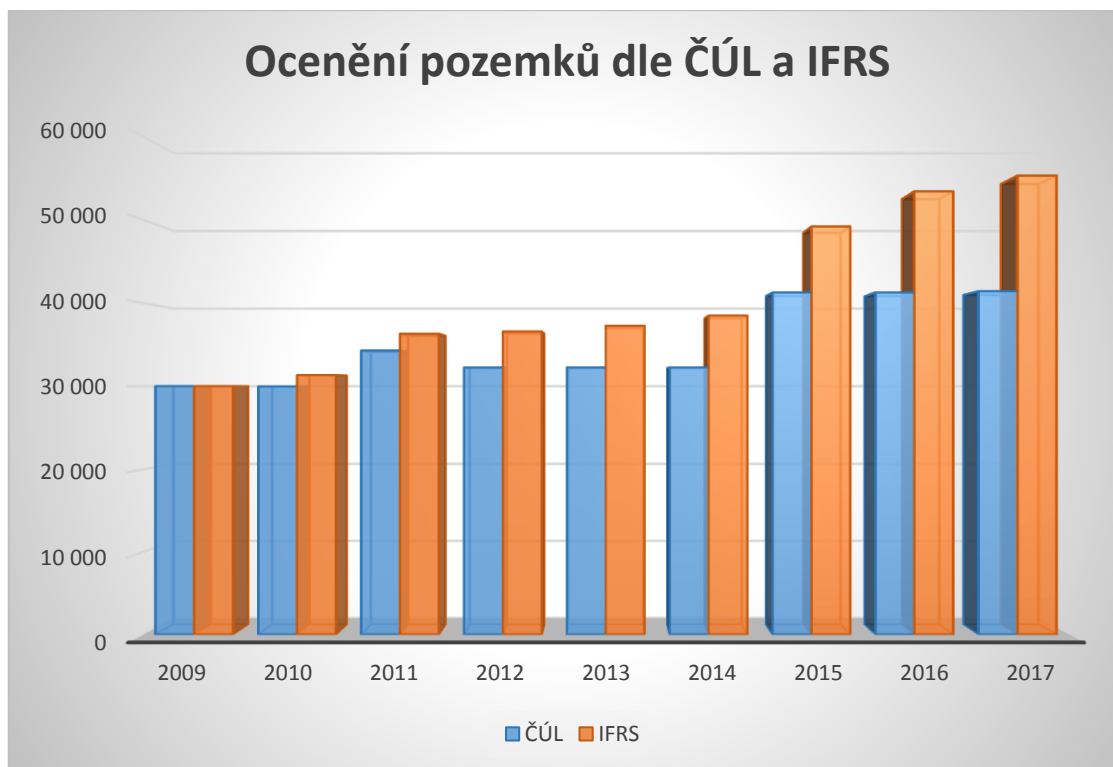
$IH_{(t)}$  indexová hodnota běžného roku

$IH_{(t-1)}$  indexová hodnota minulého roku

Tab. 12: Ocenění pozemků dle ČÚL a IFRS v tis. Kč (Zpracováno dle 18)

Období	Indexová hodnota	ČÚL	Meziroční změna (ČÚL)	IFRS (model fair value)
<b>Q4/2009</b>	100	30 011		30 011
<b>Q4/2010</b>	104,6	29 968	-43	31 347
<b>Q4/2011</b>	106,7	34 296	4 328	36 304
<b>Q4/2012</b>	113,5	32 258	-2 038	36 580
<b>Q4/2013</b>	115,6	32 258	0	37 256
<b>Q4/2014</b>	119,4	32 258	0	38 481
<b>Q4/2015</b>	124,7	41 257	8 999	49 188
<b>Q4/2016</b>	135,4	41 257	0	53 409
<b>Q4/2017</b>	139,8	41 415	158	55 302

Při splnění předpokladu, že se reálná hodnota pozemků vyvíjí podle tržních cen, jsou uvedeny ve sloupci IFRS jejich stavy ke konci roku mezi lety 2009 až 2017. Jak jsem již uvedl, v roce 2009 se hodnoty pozemků shodovaly dle obou způsobů vykazování. V každém dalším roce docházelo k přecenění odrážející stav aktiva z minulého roku, meziroční zvýšení indexové hodnoty a meziroční změnu zaznamenanou v účetních závěrkách. Pro výpočet jsem dále bral v úvahu, že pořízení aktiva během sledovaných let docházelo v posledním čtvrtletí a jejich pořizovací cena se shodovala s cenou tržní aktuálního období. Ve všech letech je zaregistrováno zvýšení reálné hodnoty, tudíž účetní jednotka by provedla zaúčtování přecenění v rozvaze do položek Pozemky, budovy a zařízení a Fondy z přecenění.



**Graf. 2: Ocenění pozemků dle ČÚL a IFRS v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

Následující tabulka č. 13 zobrazuje zaúčtování k přecenění pozemků pomocí modelu fair value. Je zde uvedeno přecenění k rozdílům mezi hodnotami vykazovanými dle Mezinárodních účetních standardů roku 2016 a roku 2017 se zohledněním meziročního zvýšení.

**Tab. 13: Přecenění pozemků v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

Popis účetní operace	Částka	MD	D
<b>Přecenění pozemků na reálnou hodnotu</b>	1 736	Pozemky	Fond z přecenění

Přecenění pozemků na reálnou hodnotu se účtuje na stranu Má dáti do položky Pozemky, a na stranu Dal do položky Fond z přecenění. Předpokladem příkladu je, že společnost využívá celou plochu pro hlavní ekonomickou činnost. To znamená, že dlouhodobé aktivum není drženo za účelem prodeje, pronájmu nebo kapitálového zhodnocení podle

IAS 40 – Investice do nemovitostí a IFRS 5 – Aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti.

Změna dopadá na některé rozvahové položky, konkrétně v tomto případě se zvýší hodnota dlouhodobých aktiv a vlastního kapitálu. Zatímco na výkaz zisku a ztráty vliv mít nebude. Pokud by bylo zaznamenáno snížení reálné hodnoty, dojde k rozpuštění fondu z přecenění maximálně však do výše, v jaké byl vytvořen u konkrétního aktiva. Vyšší pokles ocenění majetku by byl zachycen do nákladů, čímž ovlivní výsledek hospodaření za běžné účetní období.

## 5.2. Metody odpisování

Podobně jako u vykazování v souladu s českou účetní legislativou, má účetní jednotka vykazující dle Mezinárodních účetních standardů možnost výběru metody při odpisování. Pro vyjádření rozdílů mezi jednotlivými přístupy bude využito zařízení Navíječka ND300.2D v pořizovací ceně 5 538 tis. Kč. Aktivum bylo pořízené během účetního období v roce 2017. Předpokládám, že bylo uvedeno do užívání ihned v daném roce, konkrétně v lednu.

Navíječka se řadí do skupiny strojů a zařízení, které účetní jednotka odpisuje v rozmezí 4 – 20 let. Očekávanou dobu životnosti aktiva tedy stanovuji na 5 let. V následujících tabulkách jsou zachyceny výpočty odpisů během jednotlivých let používání dle různých metod – lineární metoda, metoda DDB a metoda sumace čísel. Pro výpočet odpisů nebude uvedena metoda výkonového odpisování z důvodu absence detailních informací, bez kterých nejsem schopen určit odpisovou sazbu.

Tab. 14: Lineární metoda odpisování v tis. Kč (Vlastní zpracování)

Rok	Počáteční hodnota	Odpis	Oprávký	Zůstatková hodnota
2017	5 538	1 108	1 108	4 430
2018	4 430	1 108	2 215	3 323
2019	3 323	1 108	3 323	2 215
2020	2 215	1 108	4 430	1 108

<b>2021</b>	1 108	1 108	5 538	0
-------------	-------	-------	-------	---

Jak již bylo uvedeno v předchozí kapitole, účetní jednotka používá při odpisování majetku lineární metodu. Z tabulky je zřejmé, že vstupní cena aktiva je rovnoměrně rozdělena do každého roku, a proto je hodnota odpisů ve všech letech konstantní. Výše ročního odpisu je tedy v částce 1 108 tis. Kč, tím pádem po 5 letech užívání majetku dojde k plnému odepsání.

**Tab. 15: Odpisová metoda DDB v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

<b>Rok</b>	<b>Počáteční hodnota</b>	<b>Odpis</b>	<b>Oprávky</b>	<b>Zůstatková hodnota</b>
<b>2017</b>	5 538	2 215	2 215	3 323
<b>2018</b>	3 323	1 329	3 544	1 994
<b>2019</b>	1 994	797	4 342	1 196
<b>2020</b>	1 196	478	4 820	718
<b>2021</b>	718	718	5 538	0

Pro výpočet odpisů podle metody DDB je potřeba si určit konstantní odpisovou sazbu, která se odvíjí od doby životnosti aktiva a stanoveným koeficientem zrychlující odpisování. Roční odpis se dosáhne vynásobením hodnoty aktiva na počátku účetního období a odpisovou sazbou.

$$O = \frac{1}{D\check{Z}_A} * k * ZC_{A(t-1)}$$

**O** roční odpis

**DŽ<sub>A</sub>** odhadovaná doba životnosti aktiva

**k** koeficient

**ZC<sub>A(t-1)</sub>** zůstatková hodnota aktiva na konci předchozího roku

Odhadovaná doba životnosti zařízení je určena na 5 let a koeficient pro míru zrychlení odpisování nabývá hodnoty 2. Výsledná roční sazba tedy činí 40 %. Pro první rok vychází

odpis ve výši 2 215 tis. Kč a vzhledem k tomu, že roční odpis se odvíjí od zůstatkové hodnoty aktiva předchozího roku, se hodnoty odpisů meziročně snižují. Při postupu dle metody DDB by v roce 2021 nedošlo k úplnému odepsání majetku, proto byl odpis v daném roce vyčíslen ve výši 718 tis. Kč.

**Tab. 16: Odpisová metoda sumace čísel v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

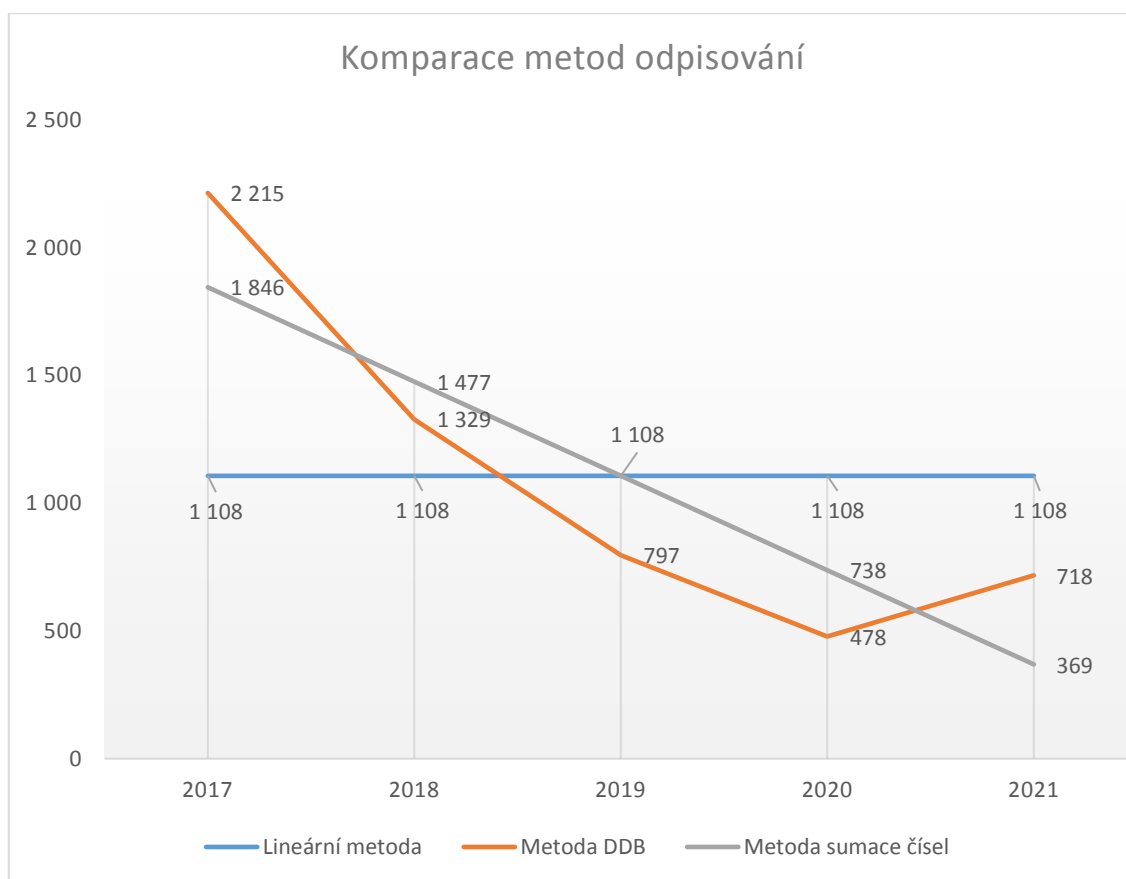
<b>Rok</b>	<b>Počáteční hodnota</b>	<b>Odpis</b>	<b>Oprávky</b>	<b>Zůstatková hodnota</b>
<b>2017</b>	5 538	1 846	1 846	3 692
<b>2018</b>	3 692	1 477	1 477	2 215
<b>2019</b>	2 215	1 108	1 108	1 108
<b>2020</b>	1 108	738	738	369
<b>2021</b>	369	369	369	0

V případě metody sumace čísel je roční odpis vypočten dle poměru počtu zbývajících let životnosti zařízení a sumy jednotlivých let životnosti a následným vynásobením vstupní cenou aktiva.

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{počet let zbývajících do konce doby životnosti aktiva}}{\sum \text{jednotlivých let doby životnosti aktiva}} \cdot \text{vstupní cena aktiva}$$

Podobně jako u předchozí metody DDB mají částky odpisů výrazně klesající tendenci. Už v prvním roce užívání je odpis zařízení v poměru 1/3 z pořizovací ceny. Zatímco v posledním roce odpis dosahuje hodnoty 369 tis. Kč, což znamená v poměrovém vyjádření 1/15 vstupní ceny.





**Graf. 3: Komparace metod odpisování v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

Předchozí graf znázorňuje vývoj odpisů tří analyzovaných metod během doby životnosti zařízení. U metody lineární je vidět rovnoměrné rozložení odpisů ve všech letech. Metodou DDB vstupují odpisy do nákladů zrychleně, tudíž se vyznačují výrazným klesajícím trendem, kromě posledního sledovaného období, ve kterém se odepsaná částka meziročně zvýšila. V roce 2021 by nedošlo k plnému odepsání, proto byl odpis určen dle výše zůstatkové ceny předcházejícího účetního období. Klesající trend rovněž vykazuje metoda sumace čísel, jenž se snižuje rovnoměrně po celou životnost aktiva. Domnívám se, že metoda DDB a metoda sumace čísel podávají věrnější obraz o skutečném stavu opotřebení majetku. Důvodem je výrazně větší ztráta hodnoty aktiva v prvních letech životnosti, než je tomu v konečné fázi. Vlivem zřetelnějšího snižování hodnoty v těchto období může být méně častá poruchovost strojů vůči dalším rokům, kdy se obvykle očekává oprava majetku. Jako další vliv bych uvedl technologický vývoj, čímž dochází k potřebě modernizace nebo výměny za novější model. Nízká hodnota odpisu v prvním roce, vyjádřená pomocí lineární metody, může nadhodnotit stav aktiv. Jelikož odpisy

vstupují do nákladů, lze také říci, že rovnoměrný odpis nadhodnocuje i výsledek hospodaření.

### 5.3. Komponentní odpisování

V souvislosti s dlouhodobým hmotným majetkem, který je účetní jednotkou odpisován, je potřeba brát v úvahu komponentní odpisování. Standard IAS 16 stanovuje, aby byly významné části dlouhodobého hmotného aktiva s odlišnou dobou životnosti odpisovány odděleně. V roce 2017 pořídila společnost Saint-Gobain Adfors pletací stroj Karl Mayer č. 9 za pořizovací cenu 9 113 tis. Kč. Součástí zařízení jsou jehlové kolíky, jehlové jádro, váleček, klopící jehlička, oddělovací jehla, ocelové pásy nebo ocelové dráty (20).

Pletací stroj účetní jednotka zařazuje do skupiny strojů a zařízení, které se odpisují rovnoměrně v rozmezí 4 až 20 let. Dle účetních zásad společnosti se náklady na opravy a údržbu dlouhodobých aktiv účtují do nákladů. Rozdílný přístup Mezinárodních účetních standardů je tak v odpisování následných nákladů. Zatímco česká účetní legislativa komponentní odpisování povoluje, IFRS přímo vyžadují tento způsob vykazování k zachování zásady věrného a poctivého zobrazení skutečnosti.

Předpokládaná doba životnosti pletacího stroje je stanovena na 9 let a doba použitelnosti významných náhradních dílů na 3 roky, jelikož se očekává výměna těchto dílů během tříletého období. Dále vycházím z předpokladu, že zařízení bylo pořízeno v měsíci leden roku 2017. Ve stejném měsíci bylo uvedeno do užívání a taktéž v lednu se začalo odpisovat. Následující tabulka zachycuje odpisový plán pletacího stroje a náklady na výměnu významných komponent.

**Tab. 17: Vykazování nákladů na komponenty dle společnosti Saint-Gobain Adfors v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

Rok	Odpis stroje	Oprávk	Zůstatková hodnota	Náklad na komponenty	Náklady celkem
2017	1 013	1 013	8 100		1 013
2018	1 013	2 025	7 088		1 013
2019	1 013	3 038	6 075		1 013

<b>2020</b>	1 013	4 050	5 063	850	1 863
<b>2021</b>	1 013	5 063	4 050		1 013
<b>2022</b>	1 013	6 075	3 038		1 013
<b>2023</b>	1 013	7 088	2 025	850	1 863
<b>2024</b>	1 013	8 100	1 013		1 013
<b>2025</b>	1 013	9 113	0		1 013

Součástí pořízení stroje byly i komponenty, které zvýšily jeho vstupní hodnotu. Společnost používá rovnoměrné odpisování, tudíž roční odpis je vypočten ve výši 1 013 tis. Kč a je pro všechny roky životnosti aktiva konstantní. Po třech letech uvedení do užívání je potřeba provést výměnu komponent. To znamená, že k obnově dojde na začátku roku 2020 a 2023. Tyto operace vyjadřují jednorázově vynaložené náklady v daných letech, jejichž výše činí pro oba roky 850 tis. Kč. Celkové náklady na strojní zařízení v letech, kdy dojde k výměně významných náhradních dílů, tedy budou 1 863 tis. Kč.

V následujících dvou tabulkách jsou zobrazeny odpisy podle vykazování v souladu s IFRS, jenž ukládá požadavek na komponentní odpisování.

**Tab. 18: Komponentní odpisování - odpisy stroje v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

<b>Rok</b>	<b>Odpis stroje</b>	<b>Oprávky</b>	<b>Zůstatková hodnota</b>
<b>2017</b>	918	918	7 345
<b>2018</b>	918	1 836	6 427
<b>2019</b>	918	2 754	5 509
<b>2020</b>	918	3 672	4 591
<b>2021</b>	918	4 591	3 673
<b>2022</b>	918	5 509	2 754
<b>2023</b>	918	6 427	1 836
<b>2024</b>	918	7 345	918
<b>2025</b>	918	8 263	0

**Tab. 19: Komponentní odpisování - odpisy komponent v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

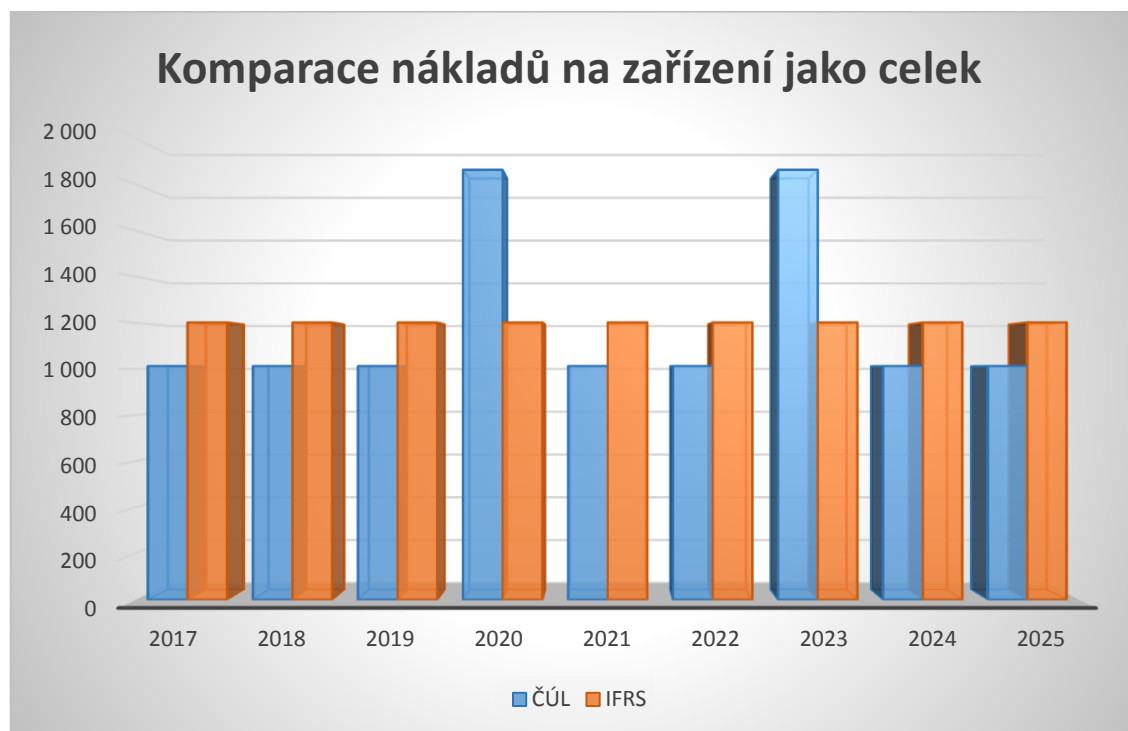
<b>Rok</b>	<b>Odpis komponent</b>	<b>Oprávky</b>	<b>Zůstatková hodnota</b>
<b>2017</b>	283	283	567
<b>2018</b>	283	567	283
<b>2019</b>	283	850	0
<b>2020</b>	283	283	567
<b>2021</b>	283	567	283
<b>2022</b>	283	850	0
<b>2023</b>	283	283	567
<b>2024</b>	283	567	283
<b>2025</b>	283	850	0

Vstupní hodnota zařízení byla snížena o hodnotu komponent, které jsou odpisovány samostatně. Počáteční vstupní ocenění tedy pokleslo o 850 tis. Kč a jeho výše činí 8263 tis. Kč. Dále je předpokládáno, že bude společnost využívat aktivum do konce jeho životnosti. Z tohoto důvodu není při výpočtech odpisování stanovena zbytková hodnota, tudíž bude pletací stroj zcela odepsán.

Odpisový plán komponent je určen po dobu životnosti pletacího stroje. Po 3 letech používání komponent dojde k výměně za nové díly. To znamená, že se náhradní díly budou odpisovat ve třech po sobě jdoucích obdobích, kdy na konci každého období budou komponenty vyřazeny a následně pořízeny nové. Vstupní cena bude rozdělena dle jejich životnosti a tím je roční odpis stanoven ve výši 283 tis. Kč.

Na základě předešlých výpočtů lze vidět, že celkový odpis, zahrnující odpis pletacího stroje a odpis jeho komponent, je vyšší v případě vyžadovaných postupů v souladu s IFRS, než tomu je v případě vykazování podle účetních zásad společnosti Saint-Gobain Adfors. To ale platí pouze v situaci, kdy se společnost rozhodne nevyužít komponentního odpisování. Celkové náklady na odpisování dlouhodobého majetku jsou téměř ve všech letech vyšší, na druhou stranu komponentní odpisování přispívá k rovnoměrnějšímu

rozložení nákladů a tím také ke stálému vlivu na výsledky hospodaření během doby životnosti strojního zařízení.



**Graf. 4: Komparace nákladů na stroj a komponenty v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

## 5.4. Finanční leasing

Dalším zřetelným rozdílem ve vykazování mezi účetními systémy je v oblasti finančního leasingu. V daném případě bude řešena problematika pouze z pohledu nájemce předmětu nájmu.

Společnost v roce 2017 pořídila středotlaký parní kotel THS60 v ceně 4 220 tis. Kč. Uvažujeme tedy o situaci, že by dané zařízení pořídila k datu 1. 1. 2017 prostřednictvím finančního leasingu s úrokovou sazbou 3,6 % p. a. Leasing bude splácen konstantní měsíční platbou 54 tis. Kč po dobu 5 let.

**Tab. 20: Finanční leasing - základní údaje v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

<b>Cena pořízení</b>	4 220
----------------------	-------

<b>Akontace (30 %)</b>	1 266
<b>Výše leasingu</b>	2 954
<b>Splátka</b>	54
<b>Počet splátek</b>	60 x
<b>Počet let</b>	5 let
<b>Úroková sazba</b>	3,6 % p. a.
<b>Navýšení</b>	278
<b>Začátek leasingu</b>	leden 2017

Vzhledem k měsíčním leasingovým splátkám je potřeba upravit úročení na měsíční úrokovou sazbu vzorcem:

$$\text{úroková sazba p. m.} = \frac{\text{úroková sazba p. a.}}{12}$$

**Tab. 21: Splátkový kalendář v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

<b>Rok</b>	<b>Počáteční hodnota</b>	<b>Splátka</b>	<b>Úrok</b>	<b>Úmor</b>	<b>Zůstatková hodnota</b>
<b>2017</b>	4 220	1 912	97	1 815	2 405
<b>2018</b>	2 405	646	77	569	1 836
<b>2019</b>	1 836	646	56	590	1 246
<b>2020</b>	1 246	646	35	612	634
<b>2021</b>	634	646	12	634	0

V předchozí tabulce je znázorněn splátkový kalendář ve zkrácené podobě, splátkový kalendář v plném rozsahu je uveden v příloze č. 1. Úrok je vypočten z počátečního stavu závazku v daném roce a úrokové sazby. Výjimkou je nultá splátka, která není úročena, jelikož se jedná o platbu při uzavření leasingové smlouvy. V roce 2017 je do splátky zahrnuta částka akontace, která činí 30 % z ceny pořízení.

#### 5.4.1. Finanční leasing podle české účetní legislativy

Dle účetních zásad ve výroční zprávě 2017 společnosti Saint-Gobain Adfors CZ, s.r.o. se o najatém majetku účtuje způsobem, že leasingové splátky jsou zahrnuty do nákladů rovnoměrně po celou dobu nájemné smlouvy. Účtování o finančním leasingu bude zachyceno v rozvaze a výkazu zisku a ztráty v účetních obdobích 2017 až 2021 následujícím způsobem:

**Tab. 22: Finanční leasing – výkazy 2017 dle ČÚL v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

<b>Rozvaha k 31. 12. 2017</b>			
Peníze	-1 912	VH běž. období	-900
Časové rozlišení	1 013		
<b>Aktiva</b>	<b>-900</b>	<b>Pasiva</b>	<b>-900</b>
<b>Výkaz zisku a ztráty k 31.12. 2017</b>			
Služby			900
<b>VH běž. období</b>			<b>-900</b>

**Tab. 23: Finanční leasing - výkazy 2018 dle ČÚL v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

<b>Rozvaha k 31. 12. 2018</b>			
Peníze	-2 559	VH běž. období	-900
Časové rozlišení	760	VH min. období	-900
<b>Aktiva</b>	<b>-1 799</b>	<b>Pasiva</b>	<b>-1 799</b>
<b>Výkaz zisku a ztráty k 31.12. 2018</b>			
Služby			900
<b>VH běž. období</b>			<b>-900</b>

**Tab. 24: Finanční leasing - výkazy 2019 dle ČÚL v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

<b>Rozvaha k 31. 12. 2019</b>			
-------------------------------	--	--	--

Peníze	-3 205	VH běž. období	-900
Časové rozlišení	506	VH min. období	-1 799
<b>Aktiva</b>	<b>-2 699</b>	<b>Pasiva</b>	<b>-2 699</b>
<b>Výkaz zisku a ztráty k 31.12. 2019</b>			
Služby			900
<b>VH běž. období</b>			<b>-900</b>

**Tab. 25: Finanční leasing - výkazy 2020 dle ČÚL v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

<b>Rozvaha k 31. 12. 2020</b>			
Peníze	-3 852	VH běž. období	-900
Časové rozlišení	253	VH min. období	-2 699
<b>Aktiva</b>	<b>-3 599</b>	<b>Pasiva</b>	<b>-3 599</b>
<b>Výkaz zisku a ztráty k 31.12. 2020</b>			
Služby			900
<b>VH běž. období</b>			<b>-900</b>

**Tab. 26: Finanční leasing - výkazy 2021 dle ČÚL v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

<b>Rozvaha k 31. 12. 2021</b>			
Peníze	-4 498	VH běž. období	-900
Časové rozlišení	0	VH min. období	-3 599
<b>Aktiva</b>	<b>-4 498</b>	<b>Pasiva</b>	<b>-4 498</b>
<b>Výkaz zisku a ztráty k 31.12. 2021</b>			
Služby			900
<b>VH běž. období</b>			<b>-900</b>

Společnost není vlastníkem předmětu, proto v souladu s českou účetní legislativou není vykazován v aktivech. Z tohoto důvodu není nájemce oprávněn provádět odpisy zařízení. Pořízený majetek je pouze zachycen v podrozvahové evidenci účetní jednotky. Teprve až



po skončení doby trvání nájmu přejde do vlastnictví společnosti a účetní jednotka ho bude vykazovat ve své rozvaze v rámci dlouhodobého hmotného majetku. Pravidelně měsíční splátky jsou hrazeny dle splátkového kalendáře a zaúčtovány přímo do nákladů na účet 518 – Ostatní služby. Mimořádná splátka z prvního roku je časově rozlišena prostřednictvím účtu 381 – Náklady příštích období a je během doby leasingu rovnoměrně rozpuštěna do nákladů. Akontace se podobně jako pravidelné měsíční splátky zahrnuje do ostatních nákladů, jenž jsou součástí provozní činnosti. Proto nemají vliv na finanční výsledek hospodaření. Současně dochází ke snižování oběžných aktiv v rámci finančního majetku a také postupnému poklesu ostatních aktiv, které představují časové rozlišení nulté splátky. Dále je zaznamenáno zvýšení krátkodobých závazků z důvodu předpisu pravidelných splátek. Závazky ale během jednotlivých účetních období zanikají kvůli úhradě.

#### 5.4.2. Finanční leasing podle Mezinárodních účetních standardů

Při vykazování v souladu s Mezinárodními účetními standardy se předmět leasingové smlouvy zahrne do rozvahy nájemce. Tento majetek bude také odpisovat po dobu, kterou si nájemce stanoví podle očekávané životnosti aktiva. Dále bude společnost evidovat závazek na straně pasiv, který se v jednotlivých letech snižuje o umoření dluhu. Do nákladů vstupují pouze úroky a odpisy za dané účetní období.

V tabulce č. 27 je proveden výpočet současných hodnot minimálních leasingových splátek ve zkrácené podobě. V příloze č. 1 nalezneme detailnější přehled informací k této tabulce.

**Tab. 27: Současná hodnota minimálních leasingových splátek v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

<b>Rok</b>	<b>Minimální leasingová splátka</b>	<b>Současná hodnota minimálních leasingových splátek</b>
<b>2017</b>	1 912	1 900
<b>2018</b>	646	612
<b>2019</b>	646	590

<b>2020</b>	646	569
<b>2021</b>	646	549
<b>Celkem</b>		<b>4 220</b>

Pro vykazování finančního leasingu je důležité porovnat sumu současných hodnot minimálních leasingových splátek a reálnou hodnotu předmětu leasingové smlouvy. Nižší částka bude použita pro ocenění předmětu leasingu v rámci příslušné položky aktiv.

Pro stanovení výše současné hodnoty jednotlivých minimálních leasingových splátek byl využit tento vzorec:

$$\text{současná hodnota minimální leasingové splátky} = \frac{\text{splátka}}{(1 + \text{úroková sazba p.m.})}$$

Minimální leasingová splátka v roce 2017 zahrnuje akontaci, která byla uhrazena při uzavření nájemní smlouvy. Reálnou hodnotou lze rozumět cenu pořízení aktiva a ta se shoduje se sumou současných hodnot leasingových splátek. Majetek bude tedy oceněn v rozvaze částkou 4 220 tis. Kč. Ve stejné výši se zaúčtuje závazek ke společnosti, se kterou byla leasingová smlouva uzavřena.

**Tab. 28: Odpisy předmětu leasingu v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

<b>Rok</b>	<b>Počáteční hodnota</b>	<b>Odpis</b>	<b>Oprávky</b>	<b>Zůstatková hodnota</b>
<b>2017</b>	4 220	703	703	3 517
<b>2018</b>	3 517	703	1 407	2 813
<b>2019</b>	2 813	703	2 110	2 110
<b>2020</b>	2 110	703	2 813	1 407
<b>2021</b>	1 407	703	3 517	703
<b>2022</b>	703	703	4 220	0

Parní kotel byl zařazen do 2. odpisové skupiny, a tudíž jeho doba životnosti byla stanovena na 6 let. Předmět leasingu bude odpisován po celou dobu užívání lineární metodou. Roční odpis byl vypočten pomocí vzorce:

$$\text{roční odpis} = \frac{4\,220 \text{ tis. Kč}}{6 \text{ let}} = 703 \text{ tis. Kč}$$

V souladu s mezinárodními standardy bude mít pořízení aktiva formou finančního leasingu následující dopady v účetních výkazech:

**Tab. 29: Finanční leasing - výkazy 2017 dle IFRS v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

Rozvaha k 31. 12. 2017			
DHM	4 220	VH běž. období	-801
Oprávky	-703	Závazky	2 405
Peníze	-1 912		
<b>Aktiva</b>	<b>1 604</b>	<b>Pasiva</b>	<b>1 604</b>
Výkaz zisku a ztráty k 31.12. 2017			
Odpis			703
Úrok			97
<b>VH běž. období</b>			<b>-801</b>

**Tab. 30: Finanční leasing - výkazy 2018 dle IFRS v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

Rozvaha k 31. 12. 2018			
DHM	4 220	VH běž. období	-781
Oprávky	-1 407	VH min. období	-801
Peníze	-2 559	Závazky	1 836
<b>Aktiva</b>	<b>254</b>	<b>Pasiva</b>	<b>254</b>
Výkaz zisku a ztráty k 31.12. 2018			
Odpis			703
Úrok			77
<b>VH běž. období</b>			<b>-781</b>

**Tab. 31: Finanční leasing - výkazy 2019 dle IFRS v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

Rozvaha k 31. 12. 2019			
DHM	4 220	VH běž. období	-760
Oprávky	-2 110	VH min. období	-1 581
Peníze	-3 205	Závazky	1 246
<b>Aktiva</b>	<b>-1 095</b>	<b>Pasiva</b>	<b>-1 095</b>
Výkaz zisku a ztráty k 31.12. 2019			
Odpis	703		
Úrok	56		
<b>VH běž. období</b>	<b>-760</b>		

**Tab. 32: Finanční leasing - výkazy 2020 dle IFRS v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

Rozvaha k 31. 12. 2020			
DHM	4 220	VH běž. období	-738
Oprávky	-2 813	VH min. období	-2 341
Peníze	-3 852	Závazky	634
<b>Aktiva</b>	<b>-2 445</b>	<b>Pasiva</b>	<b>-2 445</b>
Výkaz zisku a ztráty k 31.12. 2020			
Odpis	703		
Úrok	35		
<b>VH běž. období</b>	<b>-738</b>		

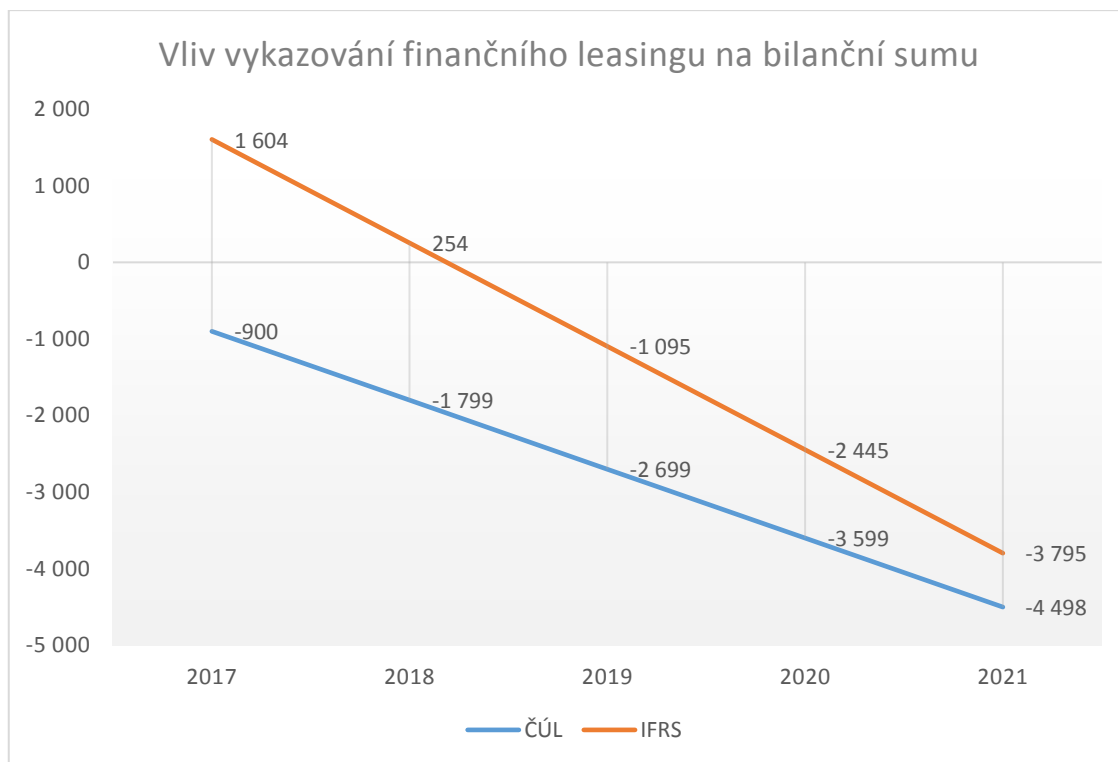
**Tab. 33: Finanční leasing - výkazy 2021 dle IFRS v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

Rozvaha k 31. 12. 2021			
DHM	4 220	VH běž. období	-716
Oprávky	-3 517	VH min. období	-3 079
Peníze	-4 498	Závazky	0
<b>Aktiva</b>	<b>-3 795</b>	<b>Pasiva</b>	<b>-3 795</b>

Výkaz zisku a ztráty k 31.12. 2021	
Odpis	703
Úrok	12
<b>VH běž. období</b>	<b>-716</b>

Zařízení se v prvním roce zařadí do dlouhodobých aktiv ve výši jeho reálné hodnoty. Souběžně také dochází ke vzniku závazku k leasingové společnosti. V rozvaze jsou dále zachyceny splátky, které přispívají k úbytku finančního majetku. Splátku je potřebné rozdělit na dvě části – úrok a úmor. Úrok je vykázán do nákladů z finanční činnosti a tím ovlivňuje finanční výsledek hospodaření. Úmorem dochází k poklesu závazků v rámci pasivních položek. Odpisy předmětu leasingové smlouvy se evidují v provozních nákladech, proto mají vliv na provozní výsledek hospodaření. Ve výkazu zisku a ztráty dojde tedy k poklesu hodnoty výsledku hospodaření.

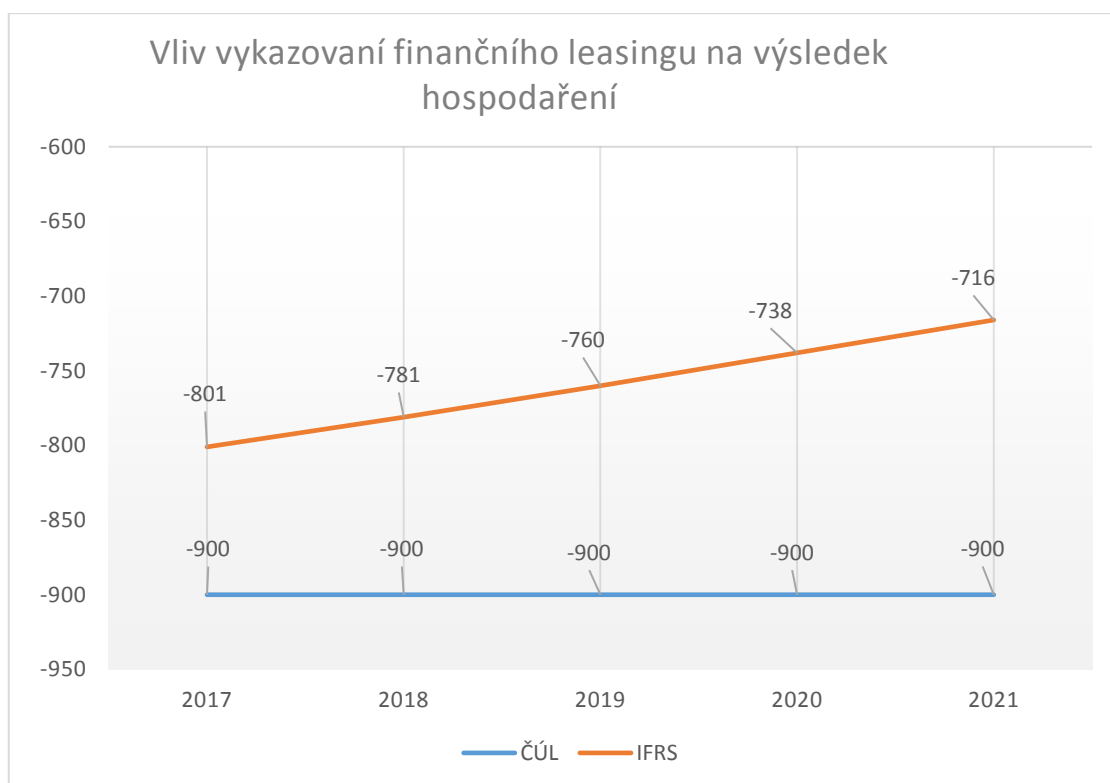
Od 1. 1. 2019 vstoupil v platnost nový standard IFRS 16 Leasingy, který nahradil původní standard IAS 17. Změna zasáhla zejména nájemce, kteří pořizují majetek prostřednictvím operativního leasingu. Nový standard již nerozlišuje leasingy na finanční a operativní. Je zaveden jednotný model, který platí pro všechny leasingy s výjimkou specifických pronájmů, jako je například krátkodobý leasing s dobou trvání kratší než 12 měsíců nebo v případě nízké hodnoty předmětu smlouvy. Pro finanční leasingy nenastává zásadní změna při účtování. Standard pouze změnil u těchto leasingů oblasti plateb, které se zahrnují do ocenění majetku a závazku. Jedná se například o úhrady pojistného, daně z nemovitostí nebo platby za administrativní úkony.



**Graf. 5: Vliv vykazování finančního leasingu na bilanční sumu v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

Hlavní rozdíl spočívá v zařazení předmětu leasingu do aktiv společnosti při vykazování dle Mezinárodních účetních standardů. Tento majetek je během doby životnosti odpisován, čímž dochází k postupnému snižování celkových aktiv. Dle české účetní legislativy jsou vykázány v aktivech náklady příštích období v položce aktivního časového rozlišení. Rozdíly jsou rovněž v hodnotách výsledků hospodaření. Dále se vykazování v souladu s Mezinárodními účetními standardy liší v evidenci závazku z leasingu.

Ve všech sledovaných letech je bilanční suma podle IFRS/IAS vyšší než při účtování dle české účetní legislativy. Důvodem je zahrnutí majetku na straně aktiv a závazku na straně pasiv dle Mezinárodních účetních standardů. V roce 2022 bude zahrnut do nákladů odpis ve výši 703 tis. Kč, čímž také dojde ke korekci hodnoty dlouhodobých aktiv a bilanční sumy se vyrovnají.



**Graf. 6: Vliv vykazování finančního leasingu na výsledek hospodaření v tis. Kč (Vlastní zpracování)**

Dle obou systémů vykazování jsou ve výkazech zisků a ztrát obsaženy pouze náklady související s finančním leasingem, což znamená, že snižují výsledky hospodaření. Z grafu lze zjistit, že výsledky hospodaření v souladu s Mezinárodními účetními standardy ve sledovaných letech dosahují vyšších hodnot. Důvodem jsou odpisy stroje dle IFRS/IAS, které budou zachyceny i po ukončení leasingové smlouvy, tedy v roce 2022. Meziroční rozdíl výsledku hospodaření je způsoben poklesem hodnot nákladových úroků.

## 5.5. Závěrečné shrnutí

Vzhledem k neustálému stoupajícímu trendu vývoje tržních cen nemovitostí považují za výhodu možnost přecenění dlouhodobých aktiv na reálnou hodnotu. V českém účetnictvím se s tímto pojmem můžeme také setkat, ale jeho využití je určeno pouze pro cenné papíry, deriváty a další vymezené části majetku. Musíme však brát v úvahu náklady na zjištění reálné hodnoty. V případě přecenění jedné položky je účetní jednotka povinna

ocenit ostatní aktiva v rámci třídy. Proto je vhodné použít model fair value pouze v případě, že dochází k výrazným změnám reálné hodnoty majetku. Přecenění má tím pádem vliv na celková aktiva, hodnotu vlastního kapitálu a finanční ukazatele.

Česká účetní legislativa i mezinárodní standardy umožňují účetní jednotce vybrat si způsob odpisování. Nejobvykleji vyskytující se metoda lineární rovnoměrně odpisuje aktivum během celé doby užívání. Z důvodu méně časté poruchovosti zařízení v prvních měsících či letech a technologického vývoje zpočátku dochází k výrazně vyššímu opotřebení než v posledních letech životnosti. Proto je vhodné uvést, aby byly použity metody odpisování, které přesněji vystihují amortizaci majetku, čímž dojde k věrnému a poctivému zobrazení stavu aktiva. Dle mého názoru je možné považovat metodu DDB a metodu sumaci čísel za více důvěryhodnější způsob odpisování vzhledem k výše popsaným skutečnostem.

Přístup komponentního odpisování odděluje odpisy významné komponenty od odpisů zařízení vzhledem k odlišným životnostem. Zatímco IFRS ukládá požadavek na samostatné odpisování, podle ČÚL je v kompetencích účetní jednotky, jestli si zvolí tento postup. V případě společnosti Saint-Gobain Adfors CZ, s.r.o. znamená obnovení významných náhradních dílů jednorázový náklad, jenž časově souvisí s obdobím, ve kterém došlo k jejich výměně.

Výrazný rozdíl ve vykazování se týká oblasti finančního leasingu. Pojetí leasingu dle české účetní legislativy zcela nepodává věrné a poctivé zobrazení skutečné situace. Dle Mezinárodních účetních standardů se bere v úvahu ekonomická podstata. Tudíž nájemce, který nemá k majetku vlastnické právo, je povinen jej zahrnout do svých dlouhodobých aktiv, odpisovat po celou dobu životnosti a vykázat závazek vůči leasingové společnosti. Ke zkreslení věrného a poctivého zobrazení dochází v případě finančního leasingu dle české účetní legislativy. Nájemce nemá ve své rozvaze předmět nájmu, který využívá k podnikatelské činnosti a prostřednictvím něhož se generuje společnosti zisk. Majetek eviduje pouze v podrozvahovém účetnictví. Z tohoto důvodu dochází k podhodnocení celkových aktiv. Například při výpočtu rentability aktiv může být ukazatel výrazně ovlivněn danou skutečností a jeho hodnota tedy dosahuje vyšších čísel. Na druhé straně rozvahy, v pasivech, jsou oproti tomu podhodnoceny závazky. Nájemce dle české právní úpravy nezachycuje do rozvahy závazek k leasingové společnosti. I v tomto případě je



způsoben dopad na poměrové ukazatele finanční analýzy, konkrétně na ukazatele zadluženosti a samofinancování.

Dalším rozdílem je skutečnost, že dle IFRS se účtují do nákladů pouze odpisy a úroky, které jsou součástí finanční činnosti. Úmorem se postupně snižuje hodnota závazků z leasingu. Oproti tomu se v českém účetnictví zachycují pravidelné splátky do provozních nákladů společně s poměrnou částí akontace.

Vzhledem k výše popsaným skutečnostem si dovoluji říci, že výkaznictví v souladu s Mezinárodními účetními standardy podává věrnější a poctivější obraz o skutečném hospodaření a majetku podniku než v případě českého účetnictví. Dlouhodobá hmotná aktiva jsou tedy reálněji zachycena ve výkazech společnosti.

Za výhodu považuji fakt, že sestavená účetní závěrka podle Mezinárodních účetních standardů podává informace interním a externím uživatelům, které jsou srovnatelné na mezinárodní úrovni. Za uživatele můžeme označit například potencionální investory nebo věřitele. Ti by měli brát v úvahu, jakými metodami byla účetní závěrka sestavena. Rozdílné vykazování ovlivňuje faktory, podle kterých se rozhodují, zda danému subjektu jsou ochotni poskytnout nebo do něho investovat peněžní prostředky. V případě investora se jedná zejména o ukazatele rentability, věřitel bere v úvahu především zadluženost nebo likviditu. Odlišné účetní systémy vyjadřují diferenciaci mezi výslednými ukazateli, čímž dochází k nadhodnocení nebo podhodnocení sledovaných položek. Pokud tedy uživatel nemá k dispozici přesné a relevantní informace, není schopen se rozhodnout nejlepším způsobem.

Domnívám se, že pokud kterákoliv účetní jednotka přejde na vykazování dle Mezinárodních účetních standardů, půjde o náročný proces jak z hlediska časového, finančního nebo i z hlediska potřebných znalostí. Samotný průběh změny vykazování na IFRS zahrnuje definování nových účetních postupů a pravidel. S tím souvisejí i znalosti stávajících zaměstnanců, které by bylo potřeba zaškolit nebo dokonce přivést nové pracovníky. Dále je nutné uvést, že se zavedením vykazování dle IFRS je spojeno pořízení nového účetního softwaru. Při transformaci musí společnost podrobit analýze všechny položky účetních výkazů.

Další problém nastává ve stanovení daně z příjmů. Dle současné právní úpravy není možné pro daňové účely vycházet z výsledku hospodaření podle IFRS. Zdanění musí být vypočteno prostřednictvím výsledku hospodaření podle české legislativy (21).

## ZÁVĚR

Tato diplomová práce se zabývá komparací vykazování dlouhodobého hmotného majetku podle Mezinárodních účetních standardů a české účetní legislativy. Srovnání bylo provedeno na konkrétních případech – ocenění v průběhu držení aktiva, metody odpisování, komponentní odpisování a vykazování majetku pořízeného formou finančního leasingu. Pro aplikaci rozdílů byly využity údaje z výročních zpráv vybrané společnosti.

V teoretické části jsem uvedl charakteristiky základních pojmů týkajících se účetních systémů a dlouhodobých hmotných aktiv, abych získal potřebné informační podklady. Zmínil jsem tedy oblasti právních úprav, vymezení dlouhodobých hmotných aktiv, oceňování, způsoby odpisování a účtování o finančním leasingu.

V další části jsem popsal vybranou společnost Saint-Gobain Adfors CZ, s.r.o., která vede účetnictví podle české právní úpravy. Definoval jsem její zásady účtování o stálých aktivech a zachytil majetek, který účetní jednotka vykazovala k 31. 12. 2017 včetně soupisu významných příbytků a úbytků v daném roce.

Analytická část je zaměřena na aplikaci vykazování dlouhodobého hmotného majetku podle IFRS a ČÚL. Rozdílné postupy byly zobrazeny v zachycení oceňování v průběhu držení aktiva, metod odpisování majetku, komponentního odpisování a finančního leasingu. Dále jsem se věnoval dopadům odlišného účtování na výsledek hospodaření a bilanční sumu.

Značné rozdíly byly zjištěny v možnosti přecenění pozemků na reálnou hodnotu dle IFRS, požadavku na oddělení významných částí aktiva s různou dobou životnosti a jejich samostatné odpisování. Zřetelnou odlišností je vykazování finančních leasingů. Společnost eviduje pronajatý majetek pouze na podrozvahových účtech. Ve své rozvaze jsou zachyceny úbytky peněžních prostředků, časové rozlišení mimořádné splátky, výsledek hospodaření běžného a minulého účetního období. Ve výsledovce uvádí náklady na platby pravidelných splátek a poměrnou část akontace, které vstupují do provozního výsledku. Dle mezinárodních standardů účetní jednotka vykazuje v rozvaze předmět leasingu i závazek k leasingové společnosti. Dále je povinna provádět záúčtování odpisů k najatému majetku. Ve výkazu zisku a ztráty eviduje pouze odpisy a úrok, jenž je

součástí finanční činnosti. V případě odpisových metod dle ČÚL a IFRS platí, si účetní jednotka může vybrat, jakým způsobem budou provedeny. Důraz je však kladen, aby odpisování odráželo skutečné opotřebení.

Systémy vykazování účetních informací pojímají řadu rozdílů, které ovlivňují rozvahu a výkaz zisku a ztráty, respektive výkaz o finanční pozici a výkaz o finanční výkonnosti. Česká legislativa se řídí právní formou oproti standardům IFRS, které dávají přednost ekonomické podstatě věci. Dle mého názoru podávají Mezinárodní účetní standardy reálnější pohled na výkaznictví společností. Ať už jde o možnost přecenění na reálnou hodnotu, efektivnější rozdělení odpisů v čase nebo zachycení finanční leasingu, který je evidován v majetku účetní jednotky.

.

## SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- (1) FICBAUER, Jiří. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2016, 176 s. ISBN 978-80-214-5390-6.
- (2) iPodnikatel.cz, *ipodnikatel.cz* [online]. [cit. 2019-05-10]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Ucetnictvi-a-danova-evidence/ifrs-mezinarodni-standardy-financniho-vykaznictvi.html>
- (3) DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014, 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.
- (4) CHRISTIAN, Dieter a Norbert LÜDENBACH. *IFRS Essentials*. Chichester: John Wiley&Sons, 2013. ISBN 978-1-118-50137-5
- (5) BPP LEARNING MEDIA. *IFRS Explained: Study Text*. Third edition. Bpp Learning Media, 2014. ISBN 9781-4727-2568-4.
- (6) JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. Praha: Grada, 2013, 448 s. ISBN 978-80-247-4710-1.
- (7) DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. *Účetní novinky – duben 2016* [online]. [cit. 2019-05-10]. Dostupné z: <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1604>
- (8) KRUPOVÁ, Lenka. *Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady*. Praha: 1. VOX a. s., 2017, 116 s. ISBN 978-80-87480-54-0.
- (9) SKÁLOVÁ, Jana. *Daně v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, 161 s. ISBN 978-80-7552-832-2.
- (10) RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2018*. 18. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2018, 1063 s. ISBN 978-80-7554-116-1.
- (11) BRYCHTA, Ivan, Miroslav BULLA, Tereza KRUPOVÁ, Ivana KUCHAROVÁ, Ivana PILAŘOVÁ, Yveta PŠENKOVÁ a Jiří STROUHAL. *Účetnictví podnikatelů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018*. 15. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018, 529 s. ISBN 978-80-7552-989-3.

- (12) MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2018: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Brno: Edika, 2018, 312 s. ISBN 978-80-266-1223-0.
- (13) PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. 17. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2017, 350 s. ISBN 978-80-7554-063-8.
- (14) SKÁLOVÁ, Jana a kolektiv. *Podvojně účetnictví 2018*. Praha, 2018. 192 s. ISBN 978-80-271-0868-8.
- (15) O Adfors Česká republika. *Adfors* [online]. [cit. 2019-05-10]. Dostupné z: <http://www.adfors.com/eu/cz/about-cz>
- (16) O společnosti Adfors. *Adfors* [online]. [cit. 2019-05-10]. Dostupné z: <http://www.adfors.com/eu/cz/o-spolecnosti-adfors>
- (17) Úplný výpis z obchodního rejstříku společnosti Saint-Gobain Adfors CZ, s.r.o.[online]. [cit. 2019-05-10]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=708402&typ=UPLNY>
- (18) Výroční zprávy společnosti Saint-Gobain Adfors CZ, s.r.o. za období 2010-2017. [online]. [cit. 2019-05-10]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=275740>
- (19) HB index. *Hypoteční banka* [online]. [cit. 2019-05-10]. Dostupné z: <https://www.hypotecnibanka.cz/o-bance/pro-media/hb-index/ceny-bytu-a-domu-rostou-pomaleji-pozemky-prestaly-/>
- (20) Osnovný pletací stroj Karl Mayer. *Wucal technology* [online]. [cit. 2019-05-10]. Dostupné z: <http://sk.argosmachineexport.com/raschel-warp-knitting-machine/karl-mayer-raschel-computer-control-multi-bar.html>
- (21) IFRS do kapsy. Deloitte [online]. [cit. 2019-05-10]. Dostupné z: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/IFRS\\_do\\_kapsy\\_2015.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/IFRS_do_kapsy_2015.pdf)

## SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

ČÚL	Česká účetní legislativa
D	Dal
DDB	Double declining balance method
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
IAS	International Accounting Standards
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
MD	Má dáti
SIC	Standing Interpretations Committee
SYD	Sum of the Years Digits
VH	Výsledek hospodaření

## SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK

Tab. 1: Kategorizace účetních jednotek (Zpracováno dle 10, s. 30).....	28
Tab. 2: Odpisové skupiny (Zpracováno dle 14, s. 45).....	36
Tab. 3: Rovnoměrné odpisování (Zpracováno dle 14, s. 46).....	37
Tab. 4: Rovnoměrné odpisování při zvýšené odpisové sazby (Zpracováno dle 12, s. 94) .....	38
Tab. 5: Minimální doba trvání finančního leasingu (Zpracováno dle 13, s. 191) .....	41
Tab. 6: Zaúčtování finančního leasingu v prvním roce (Zpracováno dle 11, s. 303-304) .....	42
Tab. 7: Zaúčtování finančního leasingu v následujících letech (Zpracováno dle 11, s. 304) .....	43
Tab. 8: Zaúčtování finančního leasingu (Zpracováno dle 11, s. 304-305) .....	43
Tab. 9: Kategorizace účetních jednotek (Zpracováno dle 10, s. 30).....	46
Tab. 10: Doby odpisování majetku společnost Saint-Gobain Adfors (Zpracováno dle 18) .....	47
Tab. 11: Dlouhodobý hmotný majetek společnosti Saint-Gobain Adfors v tis. Kč (Zpracováno dle 18).....	48
Tab. 12: Ocenění pozemků dle ČÚL a IFRS v tis. Kč (Zpracováno dle 18).....	52
Tab. 13: Přecenění pozemků v tis. Kč (Vlastní zpracování) .....	53
Tab. 14: Lineární metoda odpisování v tis. Kč (Vlastní zpracování) .....	54
Tab. 15: Odpisová metoda DDB v tis. Kč (Vlastní zpracování) .....	55
Tab. 16: Odpisová metoda sumace čísel v tis. Kč (Vlastní zpracování) .....	56
Tab. 17: Vykazování nákladů na komponenty dle společnosti Saint-Gobain Adfors v tis. Kč (Vlastní zpracování).....	58
Tab. 18: Komponentní odpisování - odpisy stroje v tis. Kč (Vlastní zpracování) .....	59
Tab. 19: Komponentní odpisování - odpisy komponent v tis. Kč (Vlastní zpracování) .....	60
Tab. 20: Finanční leasing - základní údaje v tis. Kč (Vlastní zpracování).....	61
Tab. 21: Splátkový kalendář v tis. Kč (Vlastní zpracování).....	62
Tab. 22: Finanční leasing – výkazy 2017 dle ČÚL v tis. Kč (Vlastní zpracování) .....	63
Tab. 23: Finanční leasing - výkazy 2018 dle ČÚL v tis. Kč (Vlastní zpracování).....	63
Tab. 24: Finanční leasing - výkazy 2019 dle ČÚL v tis. Kč (Vlastní zpracování).....	63



Tab. 25: Finanční leasing - výkazy 2020 dle ČÚL v tis. Kč (Vlastní zpracování).....	64
Tab. 26: Finanční leasing - výkazy 2021 dle ČÚL v tis. Kč (Vlastní zpracování).....	64
Tab. 27: Současná hodnota minimálních leasingových splátek v tis. Kč (Vlastní zpracování).....	65
Tab. 28: Odpisy předmětu leasingu v tis. Kč (Vlastní zpracování).....	66
Tab. 29: Finanční leasing - výkazy 2017 dle IFRS v tis. Kč (Vlastní zpracování) .....	67
Tab. 30: Finanční leasing - výkazy 2018 dle IFRS v tis. Kč (Vlastní zpracování) .....	67
Tab. 31: Finanční leasing - výkazy 2019 dle IFRS v tis. Kč (Vlastní zpracování) .....	68
Tab. 32: Finanční leasing - výkazy 2020 dle IFRS v tis. Kč (Vlastní zpracování) .....	68
Tab. 33: Finanční leasing - výkazy 2021 dle IFRS v tis. Kč (Vlastní zpracování) .....	68

## SEZNAM POUŽITÝCH GRAFŮ

Graf. 1: Vývoj indexové hodnoty pozemků (Zpracováno dle 19).....	51
Graf. 2: Ocenění pozemků dle ČÚL a IFRS v tis. Kč (Vlastní zpracování).....	53
Graf. 3: Komparace metod odpisování v tis. Kč (Vlastní zpracování).....	57
Graf. 4: Komparace nákladů na stroj a komponenty v tis. Kč (Vlastní zpracování).....	61
Graf. 5: Vliv vykazování finančního leasingu na bilanční sumu v tis. Kč (Vlastní zpracování).....	70
Graf. 6: Vliv vykazování finančního leasingu na výsledek hospodaření v tis. Kč (Vlastní zpracování).....	71

## **SEZNAM PŘÍLOH**

Příloha 1: Splátkový kalendář (Vlastní zpracování) .....	i
--	---

**Příloha 1: Splátkový kalendář (Vlastní zpracování)**

Rok	Měsíc	Počáteční hodnota	Splátka	Úrok	Úmor	Zůstatková hodnota	Současná hodnota splátek
1	1	2 954 000	53 871	8 862	45 009	2 908 991	53 710
1	2	2 908 991	53 871	8 727	45 144	2 863 847	53 549
1	3	2 863 847	53 871	8 592	45 279	2 818 568	53 389
1	4	2 818 568	53 871	8 456	45 415	2 773 153	53 229
1	5	2 773 153	53 871	8 319	45 551	2 727 602	53 070
1	6	2 727 602	53 871	8 183	45 688	2 681 914	52 911
1	7	2 681 914	53 871	8 046	45 825	2 636 089	52 753
1	8	2 636 089	53 871	7 908	45 963	2 590 126	52 595
1	9	2 590 126	53 871	7 770	46 100	2 544 026	52 438
1	10	2 544 026	53 871	7 632	46 239	2 497 787	52 281
1	11	2 497 787	53 871	7 493	46 377	2 451 409	52 125
1	12	2 451 409	53 871	7 354	46 517	2 404 893	51 969
2	1	2 404 893	53 871	7 215	46 656	2 358 237	51 813
2	2	2 358 237	53 871	7 075	46 796	2 311 441	51 658
2	3	2 311 441	53 871	6 934	46 936	2 264 504	51 504
2	4	2 264 504	53 871	6 794	47 077	2 217 427	51 350
2	5	2 217 427	53 871	6 652	47 219	2 170 208	51 196
2	6	2 170 208	53 871	6 511	47 360	2 122 848	51 043
2	7	2 122 848	53 871	6 369	47 502	2 075 346	50 890
2	8	2 075 346	53 871	6 226	47 645	2 027 701	50 738
2	9	2 027 701	53 871	6 083	47 788	1 979 913	50 586
2	10	1 979 913	53 871	5 940	47 931	1 931 982	50 435
2	11	1 931 982	53 871	5 796	48 075	1 883 907	50 284
2	12	1 883 907	53 871	5 652	48 219	1 835 688	50 134
3	1	1 835 688	53 871	5 507	48 364	1 787 325	49 984
3	2	1 787 325	53 871	5 362	48 509	1 738 816	49 834
3	3	1 738 816	53 871	5 216	48 654	1 690 161	49 685
3	4	1 690 161	53 871	5 070	48 800	1 641 361	49 537
3	5	1 641 361	53 871	4 924	48 947	1 592 414	49 389
3	6	1 592 414	53 871	4 777	49 094	1 543 321	49 241
3	7	1 543 321	53 871	4 630	49 241	1 494 080	49 094
3	8	1 494 080	53 871	4 482	49 389	1 444 691	48 947
3	9	1 444 691	53 871	4 334	49 537	1 395 155	48 800
3	10	1 395 155	53 871	4 185	49 685	1 345 469	48 654
3	11	1 345 469	53 871	4 036	49 834	1 295 635	48 509
3	12	1 295 635	53 871	3 887	49 984	1 245 651	48 364
4	1	1 245 651	53 871	3 737	50 134	1 195 517	48 219
4	2	1 195 517	53 871	3 587	50 284	1 145 233	48 075
4	3	1 145 233	53 871	3 436	50 435	1 094 798	47 931
4	4	1 094 798	53 871	3 284	50 586	1 044 211	47 788
4	5	1 044 211	53 871	3 133	50 738	993 473	47 645
4	6	993 473	53 871	2 980	50 890	942 583	47 502

4	7	942 583	53 871	2 828	51 043	891 540	47 360
4	8	891 540	53 871	2 675	51 196	840 344	47 219
4	9	840 344	53 871	2 521	51 350	788 994	47 077
4	10	788 994	53 871	2 367	51 504	737 490	46 936
4	11	737 490	53 871	2 212	51 658	685 832	46 796
4	12	685 832	53 871	2 057	51 813	634 018	46 656
5	1	634 018	53 871	1 902	51 969	582 050	46 517
5	2	582 050	53 871	1 746	52 125	529 925	46 377
5	3	529 925	53 871	1 590	52 281	477 644	46 239
5	4	477 644	53 871	1 433	52 438	425 206	46 100
5	5	425 206	53 871	1 276	52 595	372 611	45 963
5	6	372 611	53 871	1 118	52 753	319 858	45 825
5	7	319 858	53 871	960	52 911	266 947	45 688
5	8	266 947	53 871	801	53 070	213 877	45 551
5	9	213 877	53 871	642	53 229	160 648	45 415
5	10	160 648	53 871	482	53 389	107 259	45 279
5	11	107 259	53 871	322	53 549	53 710	45 144
5	12	53 710	53 871	161	53 710	0	45 009